

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti
Analysis of Fixed Assets in the Selected Business Company

Student: Kristýna Smolková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Kristýna Smolková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Analýza dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti**
Analysis of Fixed Assets in the Selected Business Company
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika dlouhodobého majetku
3. Vymezení dlouhodobého majetku v obchodní společnosti HESAKO zem. výroba s.r.o.
4. Analýza evidence a účtování dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.
PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh č. 1 až č. 5, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 6. 5. 2016

Smolková
Kristýna Smolková

Obsah

1	Úvod.....	6
2	Charakteristika dlouhodobého majetku	7
2.1	Vymezení dlouhodobého majetku	7
2.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	7
2.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek	8
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	11
2.2	Pořízení dlouhodobého majetku	12
2.2.1	Pořízení DM dodavatelským způsobem	12
2.2.2	Pořízení DM vlastní činností	13
2.2.3	Pořízení DM bezúplatně	14
2.2.4	Pořízení DM na finanční leasing	14
2.3	Ocenění dlouhodobého majetku	15
2.4	Odpisování dlouhodobého majetku	16
2.4.1	Účetní odpisy	16
2.4.2	Daňové odpisy	18
2.4.3	Technické zhodnocení	22
2.5	Evidence dlouhodobého majetku.....	23
2.6	Inventarizace dlouhodobého majetku	23
2.7	Vyřazení dlouhodobého majetku.....	24
2.7.1	Vyřazení DM likvidací	24
2.7.2	Vyřazení DM prodejem	25
2.7.3	Vyřazení DM bezúplatným převodem.....	25
2.7.4	Vyřazení DM z důvodu manka a škody.....	26
2.7.5	Vyřazení DM vkladem do jiné korporace.....	27
2.7.6	Vyřazení DM neodpisovaného	27

3	Vymezení dlouhodobého majetku v obchodní společnosti HESAKO zem. výroba s. r. o.	28
3.1	Charakteristika vybrané společnosti	28
3.2	Organizační struktura	29
3.3	Vnitropodniková směrnice	30
3.4	Dlouhodobý majetek.....	32
3.4.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	33
3.4.2	Dlouhodobý hmotný majetek	33
3.4.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	38
4	Analýza evidence a účtování dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti	40
4.1	Pořízení dlouhodobého majetku	40
4.1.1	Nákup dlouhodobého majetku	40
4.1.2	Vlastní činnost	41
4.1.3	Finanční leasing	42
4.2	Ocenění dlouhodobého majetku	43
4.3	Odpisování dlouhodobého majetku	43
4.3.1	Účetní odpisy	44
4.3.2	Daňové odpisy	44
4.4	Evidence dlouhodobého majetku.....	47
4.5	Inventarizace dlouhodobého majetku	48
4.6	Vyřazení dlouhodobého majetku.....	50
4.6.1	Likvidace dlouhodobého majetku.....	50
4.6.2	Prodej dlouhodobého majetku	51
4.6.3	Manko nebo škoda na dlouhodobém majetku	52
5	Závěr	53
	Seznam použité literatury	55

Seznam zkratek.....	56
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Každá společnost potřebuje ke svému podnikání majetek, ať je to krátkodobý nebo dlouhodobý majetek. Krátkodobý majetek v průběhu účetního období mění svou podobu, jednorázově se spotřebovává. Je určen k výrobě (materiál, nedokončená výroba, polotovary, výrobky) nebo k placení (peníze, ceniny, krátkodobé cenné papíry a pohledávky). Naopak dlouhodobý majetek nemění svou podobu, ale postupně se opotřebovává. Doba živostnosti tohoto majetku je delší než jeden rok, a proto dlouhodobý majetek slouží k dosahování cílů stanovených podnikem.

Cílem bakalářské práce je analýza dlouhodobého majetku v obchodní společnosti HESAKO zem. výroba s. r. o. Společnost podniká v oblasti zemědělství, které je typické svými odlišnostmi oproti jiným odvětvím. Jde zejména o účtování rostlinné a živočišné výroby a jejich oceňování. Práce se však zaměřuje pouze na problematiku dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku, který tvoří nejvýznamnější část aktiv společnosti. Práce je rozdělena do tří částí.

První část práce charakterizuje jednotlivé druhy dlouhodobého majetku. Poté se věnuje možným způsobům pořízení, způsobům ocenění a zařazení majetku do evidence. Další téma se zabývá problematikou účetních a daňových odpisů. Přibližuje jejich metody odpisování a možné způsoby navýšení odpisů. Také se zabývá technickým zhodnocením. Objasňuje pojem inventarizace a napovídá, co dělat s inventarizačními rozdíly. Poslední oblast této kapitoly je způsob vyřazení dlouhodobého majetku.

Další část práce poskytuje základní informace o vybrané obchodní společnosti. Seznamuje nás v krátkosti s historií podniku a zaměřuje se na organizační strukturu a vnitropodnikovou směrnici společnosti.

Poslední část je věnována praktické aplikaci znalostí získaných z předchozích částí práce. Tato kapitola vymezuje konkrétní druhy dlouhodobého majetku, které vybraná účetní jednotka vlastní. Dále věnuje pozornost účtování dlouhodobého majetku od pořízení až do chvíle jeho vyřazení, které účetní jednotka skutečně zaevidovala. Zkoumá, jak společnost majetek eviduje a jak provádí inventarizaci. Analyzuje způsob odpisování a technické zhodnocení. Závěrem se zabývá způsobem vyřazení dlouhodobého majetku, který už dále společnost nepotřebuje.

Při zpracování bakalářské práce byly použity metody analýzy a komparace.

2 Charakteristika dlouhodobého majetku

Tato kapitola se věnuje obecné charakteristice dlouhodobého majetku podle platných právních předpisů. Zabývá se teorií k pořízení, odpisování, evidování a vyřazení dlouhodobého majetku.

2.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Každá společnost používá pro podnikání dlouhodobý majetek, ať už je to výrobní zařízení nebo osobní automobil. Dlouhodobý majetek je majetek, jehož doba životnosti je delší než jeden rok, nemění svou podobu a postupně se opotřebovává. Toto opotřebení se vyjadřuje formou odpisů majetku.

Dlouhodobý majetek členíme na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek.

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek nemá fyzickou podobu. Výše ocenění majetku, u něhož je splněna podmínka doby životnosti delší než jeden rok, je určena účetní jednotkou. Pro daňové účely je vstupní cena stanovena ve výši 60 000 Kč.

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „vyhláška“) se za dlouhodobý nehmotný majetek považují

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Tento majetek evidujeme v účtové skupině 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek.

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Za nehmotné výsledky výzkumu a vývoje se považují výsledky, které jsou vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi anebo výsledky nabyté od jiných osob. (Vyhláška § 6 odst. 3 písm. a)

Software

Jde o programové vybavení počítače, které není nedílnou součástí hardwaru, byl nabyt od cizí osoby nebo je určen k prodeji.

Ostatní ocenitelná práva

Mezi ocenitelná práva patří předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti, licence a know-how.

Goodwill

„Jedná se o kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace,“ jak říká vyhláška č. 500/2002 § 6 odst. 3 písm. c.

Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Na tomto účtu se eviduje technické zhodnocení na dlouhodobém nehmotném majetku, který není ve vlastnictví účetní jednotky nebo na drobném dlouhodobém nehmotném majetku, který nepřesáhl hranici pro výši ocenění a byl tedy účtován do nákladů.

Dále se zde účtují povolenky na emise a preferenční limity jako jsou individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv.

2.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek má dobu životnosti delší než 1 rok. Výši ocenění pro zařazení do hmotného majetku si účetní jednotka stanoví sama ve vnitropodnikových směrnících. Z daňového hlediska je hranice vstupní ceny vymezena v zákoně č. 586/1992, Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to ve výši 40 000 Kč, s výjimkou majetku, u kterého nezáleží na výši ocenění.

Rozlišujeme dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a neodpisovaný. Hmotný majetek odpisovaný evidujeme v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a neodpisovaný majetek vedeme v účtové skupině 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Mezi dlouhodobý hmotný majetek řadíme

- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí,

- pozemky,
- stavby,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Za hmotný majetek se nepovažují zásoby.

Stavby

Mezi stavby se řadí stavby a budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla, další stavební díla podle zvláštních právních předpisů, právo stavby, pokud není zbožím, otvírky lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky, a to bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.

Hmotné movité věci a jejich soubory

„Zahrnují se zde předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.“ (Vyhláška § 7 odst. 3)

V případě, že pořízený majetek splňuje podmínku doby životnosti, ale nedosáhl hranice ocenění stanovené účetní jednotkou, jedná se o drobný hmotný majetek, o kterém účtuje v zásobách.

Pěstitelské celky trvalých porostů

Do pěstitelských celků trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky se, bez ohledu na výši ocenění, podle § 26 odst. 9 zákona o daních z příjmů řadí:

- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
- chmelnice a vinice.

Splnění výše uvedených podmínek se posuzuje při zakládání porostu. Odpisování lze zahájit až v době přinesení užitku.

Dospělá zvířata a jejich skupiny

„Tato položka obsahuje dospělá zvířata a jejich skupiny (například stáda, hejna), s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.“ (Vyhláška § 7 odst. 5)

Zvířata zařazená do dlouhodobého hmotného majetku vytváří tzv. základní stádo. Do základního stáda patří plemenná zvířata kategorie skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus, dále koně tažní, dostihoví a sportovní, osli, muly a mezci. (Prudký, Lošťák 2015)

Jiný dlouhodobý hmotný majetek

Zde se zachycuje technické zhodnocení provedené na majetku, který není ve vlastnictví účetní jednotky, majetek, který nesplňuje některou z podmínek pro zařazení do hmotného majetku a hmotný majetek odpisovaný podle § 30a odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů.

Dále zde patří výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace a výdaje hrazené uživatelem, které souvisejí s finančním leasingem.

Pozemky

Pozemky se zařazují do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Podle § 7 odst. 1 vyhlášky tato položka neobsahuje součásti pozemku, které jsou odpisovány a vykazují se jako majetek nebo jeho části v položkách stavby, pěstitelské celky a jiný dlouhodobý hmotný majetek.

Pozemky se pro účely katastru nemovitostí dělí na zemědělské pozemky, lesní pozemky, vodní plochy a zastavěné plochy a nádvoří. Mezi zemědělské pozemky patří orná půda, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady a trvalé travnaté porosty jako jsou louky a pastviny. (Katastrální zákon § 3 odst. 2)

Umělecká díla a sbírky

Bez ohledu na výši ocenění zde patří sbírky, movité kulturní památky a předměty kulturní hodnoty, které nejsou součástí stavby.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

„Oceňovací rozdíl k nabytému majetku obsahuje kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem

za úplatu, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví účetní jednotky prodávající, vkládající, zanikající nebo rozdělované odštěpením sníženým o převzaté dluhy. Aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje rovnoměrně 180 měsíců od nabytí obchodního závodu do nákladů. Pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku, ke kterému je tvořen oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do výnosů od rozhodného dne přeměny.“ (Vyhláška § 7 odst. 10)

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek je majetek, který účetní jednotka bude vlastnit nebo budou splatné za dobu delší než 1 rok a předpokládá se budoucí prospěch v podobě výnosů. Finanční majetek se neodepisuje a oceňuje se pořizovací cenou.

Mezi finanční majetek patří

- podíly,
- ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly,
- zápůjčky a úvěry,
- jiný dlouhodobý finanční majetek.

Podíly

Podíl vyjadřuje majetkovou účast v obchodní korporaci. Rozlišujeme podíly ovládané nebo ovládající osoby a podíly s podstatným vlivem.

Podíl ovládané nebo ovládající osoby má osoba, která vlastní 40 % hlasovacích práv a má tedy rozhodující vliv na řízení společnosti. Naopak osoba držící podíly s podstatným vlivem vlastní nejméně 20 % hlasovacích práv a má tedy podstatný vliv.

Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

Mezi ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly patří menšinové podíly, dluhové cenné papíry držené do splatnosti a cenné papíry, u nichž není znám záměr účetní jednotky v okamžiku pořízení.

Zápůjčky a úvěry

Zde se zachycují dlouhodobé zápůjčky a úvěry poskytnuté účetní jednotkou.

Jiný dlouhodobý finanční majetek

Dle § 8 vyhlášky obsahuje tato položka drahé kovy a kameny, případně předměty z drahých kovů a kamenů. Dále zde účetní jednotky zachycují terminované vklady s výpovědní lhůtou delší než 1 rok.

2.2 Pořízení dlouhodobého majetku

Společnosti si pořizují dlouhodobý majetek za účelem provozování své činnosti. Po opotřebení stávajícího majetku ho může společnost nahradit novým majetkem. Nákup nového majetku může být také za účelem rozšiřování společnosti, tedy navýšení výrobní kapacity.

Dlouhodobý majetek lze pořídit několika způsoby a to

- koupí (dodavatelský způsob),
- vytvořením vlastní činnosti,
- bezúplatným převodem,
- finančním leasingem.

Pořízení majetku se zachycuje na účty účtové skupiny 04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek.

Pokud s pořízením dlouhodobého majetku nevznikají náklady související s pořízením, účtuje se přímo na příslušný účet účtových skupin 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek, 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

2.2.1 Pořízení DM dodavatelským způsobem

Nákup majetku může být proveden různými způsoby, např. hotově nebo na fakturu.

Majetek se oceňuje v pořizovací ceně. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení a náklady spojené s pořízením jako je doprava, provize, náklady na montáž a pojistné. Všechny tyto náklady se účtují na příslušný účet 041 – Pořízení DNM nebo 042 – Pořízení DHM, podle toho o jaký majetek se jedná.

Převedením majetku do užívání se částky z účtu Pořízení DHM (DNM) převedou na vrub příslušných účtů účtových skupin 01, 02, 03, a to na základě „Protokolu o zařazení.“

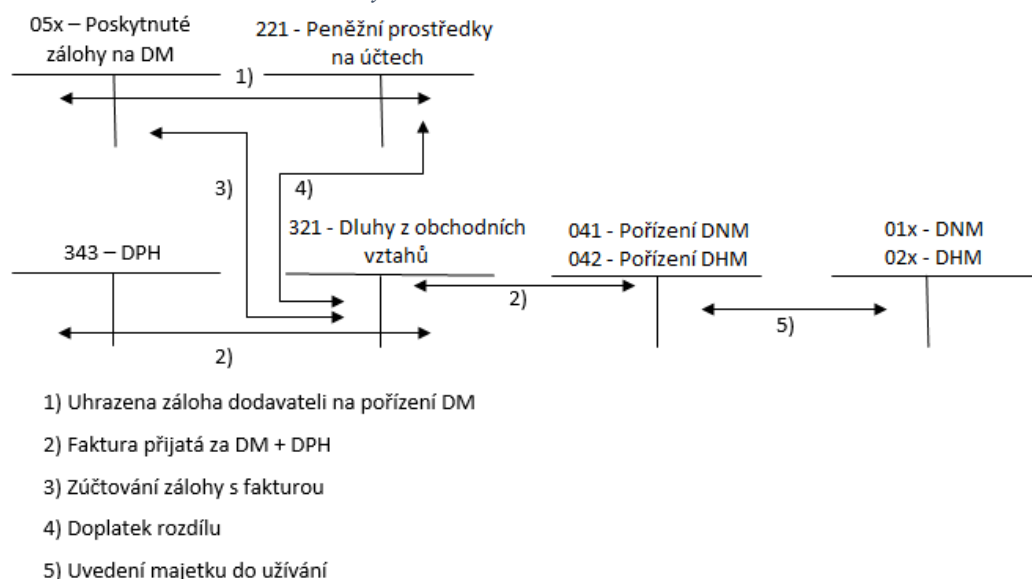
Dodavatelé mohou požadovat zálohu na budoucí dodávku. Tato záloha má charakter dlouhodobého majetku a účtuje se jako pohledávka v účtové skupině 05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek. Výše uvedené účtování je znázorněno v obrázku 2.1.

Při pořízení dlouhodobého majetku ze zahraničí musí účetní jednotka rozlišovat dodavatele z členské země EU a dodavatele mimo rámec EU.

U dodavatele z členské země EU si účetní jednotka sama vypočítá DPH, kterou je povinna přiznat a nárokuje si tuto daň jako pohledávku vůči správci daně.

U dodavatele mimo EU celní orgány vyměří clo, které vstupuje do ceny pořízení a navyšuje tak základ pro výpočet DPH. Plátce DPH má povinnost přiznat daň, ale také nárok na odpočet daně. Clo se účtuje jako závazek vůči celnímu úřadu na účtu 379 – Jiné dluhy.

Obr. 2.1 Pořízení DM dodavatelsky



2.2.2 Pořízení DM vlastní činností

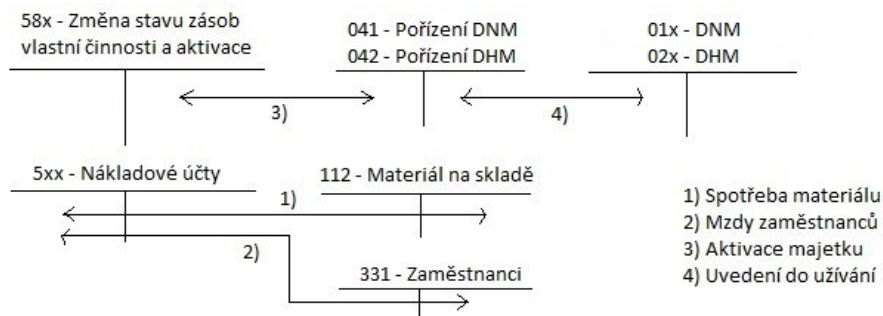
Společnost vytváří dlouhodobý majetek ve vlastní režii, např. postaví budovu a zařadí ji do svého majetku.

Vlastní náklady se účtují v průběhu účetního období na příslušné účty účtové třídy 5. Do nákladů patří například spotřeba materiálu, spotřeba energie, mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění.

Vlastní náklady tvoří cenu majetku a pořízení je účtováno jako aktivace. Od 1. 1. 2016 se aktivace neúčtuje jako výnos, ale jako snížení nákladů ve prospěch účtu 587 – Aktivace

dlouhodobého nehmotného majetku (resp. 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku), jak je uvedeno v následujícím obrázku 2.2.

Obr. 2.2 Pořízení DM ve vlastní režii



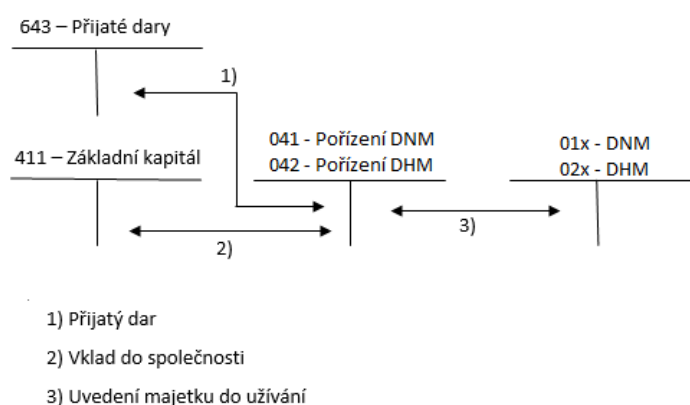
2.2.3 Pořízení DM bezúplatně

Majetek může být bezúplatně nabyt formou darů, dědictví, vkladů do společností, sloučení společností, vydání majetku podle právních předpisů.

Po novele vyhlášky v roce 2016, se o přijatých darech neúčtuje jako o zvýšení kapitálu, ale jako o jiných provozních výnosech na účtu 643 – Přijaté dary.

Vklad dlouhodobého majetku do společnosti se zaúčtuje jako pořízení majetku na příslušném účtu 041 nebo 042 a jako zvýšení základního kapitálu na účtu 411 – Základní kapitál. Toto schéma je zobrazeno v následujícím obrázku 2.3.

Obr. 2.3 Pořízení DM bezúplatně



2.2.4 Pořízení DM na finanční leasing

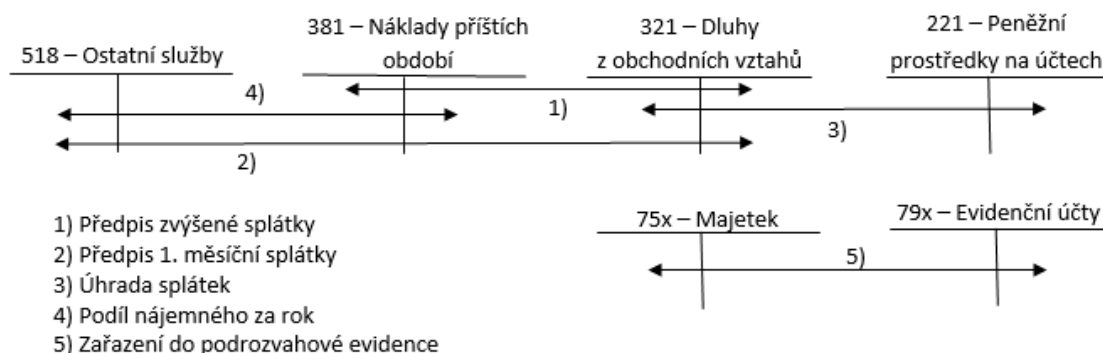
Další způsob pořízení dlouhodobého majetku je finanční leasing s následným odkupem po skončení leasingu.

Leasingová společnost nakoupí potřebný majetek a pronajme ho účetní jednotce, se kterou uzavře leasingovou smlouvu. Nájemce získá předmět do svého užívání, aniž by

musel zaplatit celou vstupní cenu majetku najednou. Nájemce zaplatí na začátku pouze určitou částku a zbytek se zaváže splatit splátkami dle splátkového kalendáře. Splátky leasingu se účtují do nákladů a je nutné je věcně a časově rozlišit. Předmět leasingu nájemce eviduje v podrozvahové evidenci, protože majetek je ve vlastnictví pronajímatele, jak můžeme vidět v obrázku 2.4.

Po skončení leasingu může nájemce majetek odkoupit. Kupní cena by neměla být vyšší než zůstatková cena majetku při rovnoměrném odpisování.

Obr. 2.4 Pořízení DM leasingem



2.3 Ocenění dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se oceňuje pořizovací cenou, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou.

Pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejících s pořízením. Vedlejší pořizovací náklady mohou být náklady na dopravu a montáž, clo, odměny za zprostředkování, předprojektové přípravné práce, správní poplatky, pojištění a v případě neplátce DPH je součástí ceny pořízení i DPH.

Naopak za vedlejší náklady nelze považovat náklady na opravy a údržbu, kursové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, znalecké posudky, plány rozvoje a průzkumy trhu.

Vlastními náklady mohou být přímé a nepřímé náklady, kterými se oceňuje dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností.

„Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ (Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 25 odst. 5 písm. b)

Tato cena se používá při ocenění majetku nabytého darováním, nově zjištěného nebo vloženého majetku. (Kolektiv autorů, 2015)

2.4 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek se fyzicky a morálně opotřebovává, proto je nutné toto opotřebení zahrnout do nákladů a snížit tak hodnotu odpisovaného majetku.

Odpisováním se rozumí trvalé snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Součet odpisů majetku od začátku odpisování tvoří oprávky. Rozdíl mezi pořizovací cenou a oprávky se nazývá zůstatková cena.

Účetní jednotky odepisují majetek na základě odpisového plánu, který si samy připraví. Vypočtené odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Odpisovat lze pouze do výše ocenění.

Účetní jednotky rozlišují dva druhy odpisů, a to účetní a daňové odpisy. Účetní odpisy vyjadřují reálné opotřebení majetku a ovlivňují výsledek hospodaření společnosti, zatímco daňové odpisy slouží k zjištění základu daně a neúčtuje se o nich. (Kolektiv autorů, 2015)

2.4.1 Účetní odpisy

Podle § 28 zákona o účetnictví účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami.

Podle § 56 odst. 2 vyhlášky se odepisuje

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,
- soubor hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z hmotných movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- preferenční limit, který lze odpisovat podle času a výkonů.

Nelze odepisovat dlouhodobý finanční majetek, pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky a nedokončený hmotný a nehmotný majetek.

Účetní jednotky sestavují odpisový plán, ve kterém je uvedena metoda odpisování a doba odpisování. Doba odpisování by měla odpovídat zásadě věrného zobrazení majetku.

Účetní odpisy se účtují do nákladů na účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a jako zvýšení opravek k odpisovanému majetku v účtové skupině 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku, resp. 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. (Kolektiv autorů, 2015)

Rozlišujeme tři metody účetních odpisů, a to rovnoměrné, degressivní a výkonové.

Rovnoměrné odpisy

Rovnoměrné odpisy se používají u majetku, který se opotřebovává rovnoměrně. Každý rok se odepíše do nákladů stejná částka. Výjimka může nastat v případě, kdy účetní jednotka pořídí majetek v průběhu účetního období. Tyto odpisy se vypočítají dle následujícího vzorce:

$$ODP = \frac{VC}{t}, \quad (2.1)$$

kde: ODP – odpis, VC – vstupní cena, t – doba životnosti.

Degresivní odpisy

Degresivní neboli zrychlené odpisy se nejčastěji používají u majetku, který ztrácí hodnotu v prvních letech odpisování.

Mezi degressivní odpisy řadíme metody DDB a SYD.

- a) **Metoda DDB** vychází z konstantního procenta odpisování. Odpis se vypočítá jako součin zůstatkové ceny a procenta DDB. Toto procento se vypočítá jako dvojnásobek podílu 100 % a doby životnosti.

$$ODP = ZC \cdot \% DDB \quad (2.2)$$

$$\% DDB = \frac{100 \%}{t} \cdot 2, \quad (2.3)$$

kde: ODP – odpis, ZC – zůstatková cena, t – doba životnosti.

- b) **Metoda SYD** vychází z konstantní odpisové základny a snižujícího se procenta odpisování. Pro výpočet odpisu se používá následující vzorec:

$$ODP = VC \cdot \frac{t_i}{\sum t}, \quad (2.4)$$

kde: ODP – odpis, VC – vstupní cena, t_i – doba, po kterou bude ještě majetek odpisován, t – doba životnosti.

Výkonové odpisy

Výkonové odpisy závisí na skutečném využití majetku ve společnosti. Odpis se vypočítá podle následujících vzorců:

$$ODP = \text{jednotkový odpis} \cdot \text{výkon daného roku} \quad (2.5)$$

$$\text{Jednotkový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{celková kapacita}} \quad (2.6)$$

2.4.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a tvoří limity pro daňovou uznatelnost účetních odpisů.

V § 26 odst. 8 zákona o daních z příjmů se uvádí, že poplatník není povinen uplatnit odpisy. Odpisování lze i přerušit, ale při dalším odpisování je nutné pokračovat způsobem, jakoby odpisování nebylo přerušeno. Nejčastějším důvodem přerušení odpisování je situace, kdy se podnik dostane do daňové ztráty.

„Hmotným majetkem vyloučeným z odpisování je

- *bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním leasingu, pokud výdaje související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,*
- *pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jež nedosáhl plodonosného stáří,*
- *umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy,*
- *movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,*
- *hmotný majetek, u něhož odpisy nebo zahraniční položky obdobného charakteru jako odpisy uplatňuje jiná osoba než odpisovatel podle tohoto zákona, jde-li o*
 - 1. pronajatý hmotný majetek,*
 - 2. hmotný majetek, který je předmětem finančního leasingu,*
- *a další příklady uvedené v § 27 zákona o daních z příjmů.“*

Odpisování DNM

Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku jsou stanovené jako rovnoměrné rozdělení vstupní ceny. Doba odpisování jednotlivých druhů majetku je definována v § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů, a to

- audiovizuální díla – 18 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 36 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek – 72 měsíců.

Odpis se vypočítá dle vzorce 2.7. Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce.

$$ODP = \frac{VC}{n} \cdot m, \quad (2.7)$$

kde: ODP – odpis, VC – vstupní cena, n – počet měsíců za roky odpisování, m – počet měsíců za zdaňovací období.

Odpisování DHM

Hmotný majetek se v prvním roce odpisování zařadí do jedné z šesti odpisových skupin uvedených v příloze č. 1 k zákonu o daních z příjmů. Každé skupině je přiřazena minimální doba odpisování, a to následovně:

Tab. 2.1 Doba odpisování

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: § 30 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Hmotný movitý majetek je zahrnutý v odpisových skupinách 1 – 3 a hmotný nemovitý majetek je uveden v odpisových skupinách 4 – 6.

Daňové odpisy používají metodu rovnoměrného nebo zrychleného odpisování. Zvolený způsob odpisování nelze měnit po celou dobu odpisování. Majetek lze odepsat do výše vstupní ceny a odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. (zákon o daních z příjmů § 30)

Rovnoměrné daňové odpisy

Rovnoměrný odpis se vypočte podle následujícího vzorce:

$$ODP = \frac{VC \cdot ROS}{100}, \quad (2.8)$$

kde: ODP – odpis, VC – vstupní cena, ROS – roční odpisová sazba.

Roční odpisové sazby jsou uvedeny v § 31 zákona o daních z příjmů pro každou odpisovou skupinu, viz tabulka 2.2. Tyto sazby jsou maximální, proto si účetní jednotka může dle svých potřeb sazbu snížit.

Tab. 2.2 Roční odpisová sazba pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	2,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů

Z tabulky 2.2 vyplývá, že v prvním roce odpisování je odpis nejnižší a v následujících letech je hodnota odpisu ve stejné výši. Roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu se použije v případě, kdy na hmotném majetku bude provedeno technické zhodnocení.

Účetní jednotka může v prvním roce odpisování uplatnit zvýšení odpisu o 10 %, 15 % a 20 % při splnění zákonných podmínek.

Roční odpisovou sazbu při zvýšení odpisu o 20 % v prvním roce odpisování může uplatnit poplatník s převážně zemědělskou a lesnickou výrobou, který je prvním odpisovatelem stroje pro zemědělství a lesnictví. Za tohoto poplatníka se považuje poplatník, jehož příjmy za předcházející zdaňovací období činily více než 50 % z celkových příjmů.

Tab. 2.3 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 20 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů

Roční odpisovou sazbu uvedenou v tabulce 2.4 může použít poplatník, který je prvním odpisovatelem zařízení pro čištění a úpravu vod, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin.

Tab. 2.4 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 15 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů

Roční odpisovou sazbu zvýšenou o 10 % může využít poplatník, který je prvním majitelem hmotného majetku zařazeného v 1. až 3. odpisové skupině.

Tab. 2.5 Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce o 10 %

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: § 31 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů

Zrychlené daňové odpisy

Zrychlené odpisy rozpouštějí v prvních letech odpisování vyšší hodnotu majetku do nákladů. Pro výpočet zrychlených odpisů se používají tzv. koeficienty, které jsou uvedeny v tabulce 2.6. Koeficienty nelze snižovat.

Tab. 2.6 Koeficienty zrychlených odpisů

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: § 32 odst. 1 zákona o daních z příjmů

Odpis v prvním roce odpisování se vypočítá podle vzorce:

$$\text{Odpis v 1. roce} = \frac{VC}{K_0}, \quad (2.9)$$

kde: VC – vstupní cena, K_0 – koeficient v 1. roce.

V dalších letech odpisování se použije následující vzorec:

$$\text{Odpis v dalších letech} = \frac{2 \cdot ZC}{K_R - N}, \quad (2.10)$$

kde: ZC – zůstatková cena, K_R – koeficient v dalších letech, N – počet odepsaných let.

I při tomto způsobu odpisování může první vlastník hmotného majetku uplatnit zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %, 15 % a 20 %. Zákonné podmínky jsou shodné jako u rovnoměrného odpisování.

2.4.3 Technické zhodnocení

§ 47 odst. 3 vyhlášky definuje technické zhodnocení jako zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou.

„Technickým zhodnocením se pro účely zákona o daních z příjmů rozumí výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč.“ (Zákon o daních z příjmů § 33)

Dále zákon vymezuje pojmy jako rekonstrukce a modernizace. Za rekonstrukci se považují zásahy do majetku, které změní účel nebo technické parametry majetku. Modernizace znamená rozšíření vybavenosti a použitelnosti majetku.

Za technické zhodnocení se nepovažují opravy a údržby.

V případě technického zhodnocení na dlouhodobém nehmotném majetku nemusí technické zhodnocení z daňového hlediska přesáhnout částku 40 000 Kč. Zákon o daních z příjmů také říká, že po provedení technického zhodnocení musí nehmotný majetek odpisovat nejméně

- audiovizuální díla – 9 měsíců,
- software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – 18 měsíců,
- ostatní nehmotný majetek – 36 měsíců.

V odpisování se pokračuje po skončení technického zhodnocení, a to od následujícího měsíce. Odpis se vypočítá jako rozdíl zvýšené vstupní ceny a uplatněných odpisů.

Účetní jednotka může provést technické zhodnocení i na majetku, který nesplnil hranici 40 000 Kč pro zařazení do dlouhodobého majetku, a proto ho účtovala do nákladů. Toto technické zhodnocení odpisuje samostatně jako dlouhodobý majetek a vykazuje ho v rozvaze.

Je-li technické zhodnocení provedeno na majetku, který je předmětem nájmu, může ho účetní jednotka zachytit ve svém majetku a samostatně ho odpisovat. Doba odpisování záleží na době uvedené ve smlouvě. Pokud je smlouva uzavřena na dobu určitou, technické zhodnocení se odpisuje po dobu trvání nájmu. Je-li smlouva uzavřena na dobu neurčitou, pak doba odpisování je stejná jako doba životnosti najatého předmětu.

Technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu a zůstatkovou cenu příslušného hmotného majetku. Pro rovnoměrné daňové odpisy je speciálně stanovena sazba pro zvýšenou vstupní cenu a pro zrychlené daňové odpisy se používá koeficient pro zvýšenou vstupní cenu.

Technické zhodnocení se účtuje stejně jako pořízení dlouhodobého majetku na účtu 041 – Pořízení DNM, resp. 042 – Pořízení DHM. Poté se technické zhodnocení převede do užívání.

2.5 Evidence dlouhodobého majetku

Český účetní standard č. 013 říká, že analytické účty účetní jednotka vede podle jednotlivých složek dlouhodobého nehmotné a hmotného majetku, podle účelu stanoveného právními předpisy nebo vyplývající z požadavků vlastního řízení na kartách či v datových souborech počítače.

Nejčastěji je analytická evidence vedena na inventárních kartách. Inventární karta obsahuje zejména

- název a popis DM,
- inventární číslo,
- datum a způsob pořízení,
- datum uvedení do užívání,
- ocenění,
- údaje o zvoleném postupu účetního a daňového odpisování,
- roční sazby a částky účetních a daňových odpisů,
- datum a způsob vyřazení.

Je nutné vést pečlivou evidenci, která slouží jako podklad pro inventarizaci.

2.6 Inventarizace dlouhodobého majetku

Inventarizace znamená porovnání skutečného stavu se stavem v evidenci účetní jednotky. Inventarizace se provádí fyzickou inventurou především u hmotného majetku a

dokladovou inventurou u majetku, který nemá fyzickou podobu. Podle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny provést inventuru alespoň jednou ročně, a to k rozvahovému dni. Zjištěné stavy dlouhodobého majetku se zapisují do inventurního soupisu, který se archivuje po dobu 5 let.

Po provedení inventury mohou nastat případy, kdy se skutečnost liší od hodnot uvedených v účetnictví, tzv. inventarizační rozdíly. Pokud skutečná hodnota dlouhodobého majetku je vyšší než stav v účetnictví, vzniká přebytek. Přebytek se účtuje jako přírůstek majetku na příslušném účtu účtové třídy 0 a jako oprávky k dlouhodobému majetku. V případě, že skutečný stav je nižší než stav v účetnictví, jedná se o manko nebo škodu. Manko se účtuje na účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti.

2.7 Vyřazení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka vyřazuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který už nebude dále používat. Majetek lze nejčastěji vyřadit

- likvidací,
- prodejem,
- bezúplatným převodem,
- vkladem majetku do jiné obchodní korporace,
- v důsledku škody nebo manka.

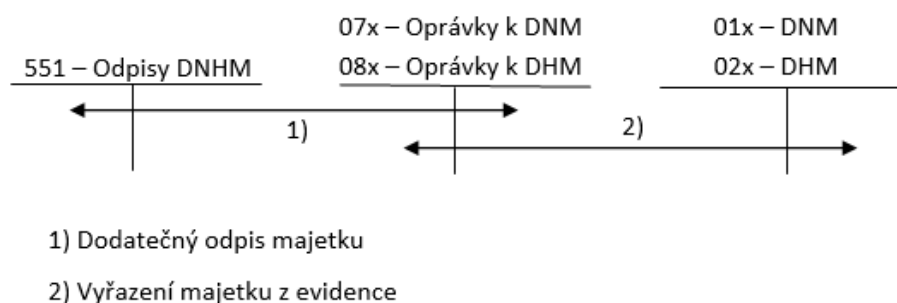
O vyřazení se účtuje podle toho, zda byl odpisovaný majetek plně odepsán, tedy zůstatková cena je rovna nule a majetek se fyzicky vyřadí. Nebo majetek měl zůstatkovou cenu, kterou je třeba před vyřazením odepsat.

2.7.1 Vyřazení DM likvidací

Při vyřazení majetku z důvodu opotřebení bývá zůstatková cena dlouhodobého majetku nulová. Majetek se pouze vyřadí z evidence. Vyřazení probíhá na základě protokolu o likvidaci.

V případě, že majetek není zcela odepsán, zůstatková cena se zaúčtuje do nákladů jako dodatečný odpis na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtové skupiny 07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku (resp. 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku). Poté se provede vyřazení majetku z evidence, jak je uvedeno v obrázku 2.5.

Obr. 2.5 Vyřazení DM likvidací



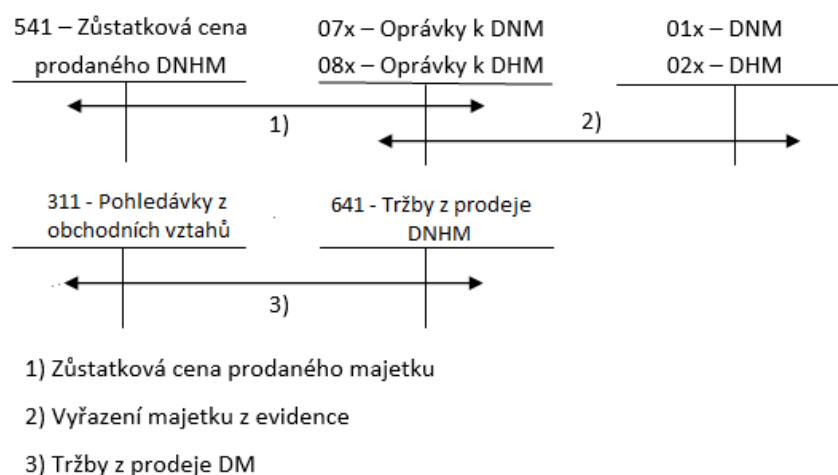
2.7.2 Vyřazení DM prodejem

Společnost se rozhodne o vyřazení nepotřebného majetku, který není zcela opotřebovaný. Rozhodne se ho tedy prodat.

Zůstatková cena prodaného majetku se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtových skupin 07, 08. Majetek se vyřazuje v pořizovací ceně jako přírůstek opravek a úbytek dlouhodobého majetku.

Dále je potřeba proúčtovat kupní cenu, a to jako zdanitelný výnos na účet 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a jako pohledávku na účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů. Účtování je znázorněno v obrázku 2.6.

Obr. 2.6 Vyřazení DM prodejem

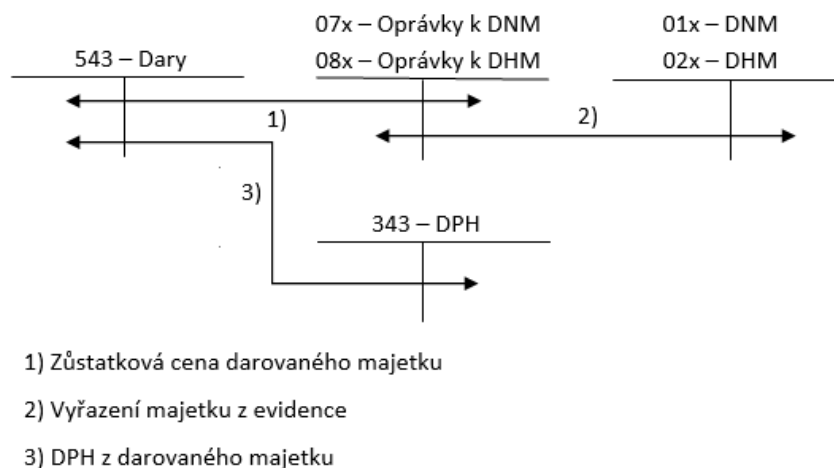


2.7.3 Vyřazení DM bezúplatným převodem

Při darování dlouhodobého majetku se zůstatková cena účtuje do nákladů na účet 543 – Dary. Účetní jednotka je povinna vyměřit DPH z darovaného majetku a odvést ji

finančnímu úřadu. Zůstatková cena v tomto případě je daňově neuznatelná, ale může být odčitatelnou položkou od základu daně při výpočtu daně z příjmů. O vyřazení se účtuje dle obrázku 2.7.

Obr. 2.7 Vyřazení DM bezúplatně



2.7.4 Vyřazení DM z důvodu manka a škody

Manko na dlouhodobém majetku vznikne účetní jednotce v případě, že účetní stav majetku je vyšší než výsledky fyzické inventury.

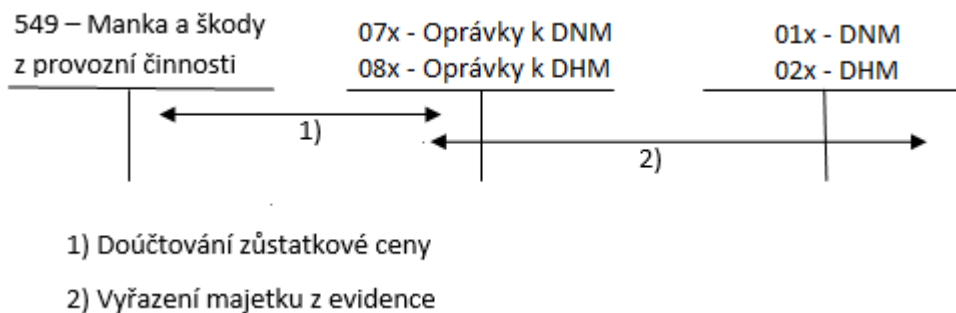
Zůstatková cena majetku se zaúčtuje na vrub nákladového účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti a ve prospěch účtové skupiny 07, resp. 08, jak je vidět na obrázku 2.8.

Škodou se rozumí fyzické znehodnocení dlouhodobého majetku. Tato škoda může vzniknout živelnou pohromou nebo zaviněním neznámého pachatele.

Po novelizaci zákona o účetnictví v roce 2016 byl účet 582 – Škody zrušen. Škody se nově účtují na účtu 547 - Mimořádné provozní náklady.

Do daňově uznatelných nákladů lze zahrnout část zůstatkové ceny odpovídající výši náhrady, kterou poplatník získá od pachatele nebo pojišťovny. V případě škody v důsledku živelné pohromy nebo škody potvrzené Policií ČR lze uplatnit náklad jako daňově uznatelný v plné výši.

Obr. 2.8 Vyřazení DM v důsledku manka

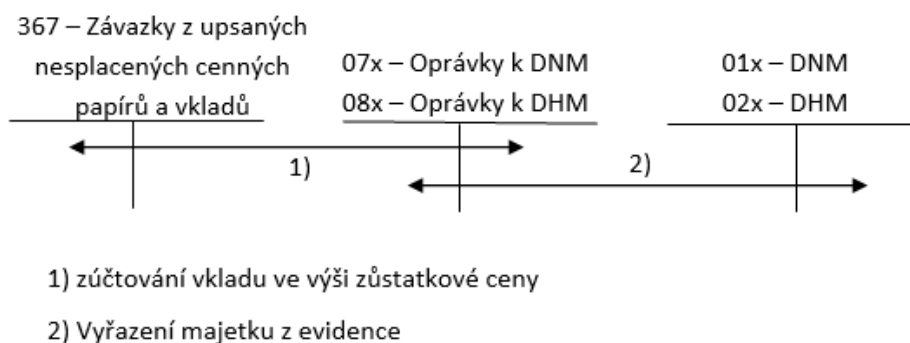


2.7.5 Vyřazení DM vkladem do jiné korporace

Účetní jednotka se rozhodne vyřadit dlouhodobý majetek a vloží ho jako nepeněžitý vklad do jiné obchodní společnosti nebo družstva.

Provede se zúčtování vkladu ve výši zůstatkové ceny na vrub účtu 367 – Dluhy z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07, 08. Poté se majetek vyřadí.

Obr. 2.9 Vyřazení DM vkladem



2.7.6 Vyřazení DM neodpisovaného

Vyřazení neodpisovaného dlouhodobého majetku se účtuje na vrub příslušného účtu podle důvodu vyřazení a ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Z neodpisovaného dlouhodobého majetku lze do daňově uznatelných nákladů promítnout pouze prodaný majetek.

3 Vymezení dlouhodobého majetku v obchodní společnosti HESAKO zem. výroba s. r. o.

Tato část bakalářské práce je zaměřena na seznámení se s obchodní společností, na které jsou uplatněny teoretické poznatky v praxi. Dále se práce zabývá strukturou dlouhodobého majetku, který účetní jednotka eviduje.

3.1 Charakteristika vybrané společnosti

Společnost HESAKO zem. výroba s. r. o. se sídlem ve Velkých Heralticích byla založena pěti společníky v prosinci 1993. Název společnosti byl vytvořen ze čtyř obcí, na jejichž území hospodaří. Jedná se o obce Velké Heraltice, Malé Heraltice, Košetice a Sádek.

Při vzniku si společnost určila několik předmětu podnikání, ale během let podnikání svá oprávnění měnila, protože svou činnost orientuje na požadavky zákazníků a trhu.

Předmět podnikání je

- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 až 3 živnostenského zákona,
- zemědělská výroba,
- silniční motorová doprava – nákladní provozovaná vozidly nebo jízdními soupravami o největší povolené hmotnosti nepřesahující 305 tuny, jsou-li určeny k přepravě zvířat nebo věcí,
- zednictví,
- kovářství, podkovářství,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování.

Společnost založilo 5 společníků, z nichž 3 vykonávali funkci jednatelů. Tomu odpovídalo rozdělení podílu na zisku. Společník měl nárok na 14 % podílu ze zisku, a pokud vykonával funkci jednatele, měl nárok na dalších 10 % podílu na zisku.

V roce 2004 však jeden ze zakladatelů společnosti odešel. Jeho podíl byl převeden na ostatní společníky. Ti se rozhodli o úpravu společenské smlouvy a dohodli se, že všichni budou jednatele. Tím rovnoměrně rozdělili podíl na zisku, a to na 25 %. Společnost má tedy

čtyři společníky, a to Bedřich Jurek, Ing. Jiří Hlista, Bc. Tomáš Gregořica a Stanislav Ficek, kteří jsou zároveň jednatele společnosti.

Od roku 1998 jsou uvedení jednatele společníky účetní jednotky DEFIS zemědělské služby s. r. o. Obě obchodní společnosti spolu úzce spolupracují.

V roce 2015 společníci znovu upravili společenskou smlouvu. Hlavními důvody byly změny zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku.

Společnost začínala s téměř stovkou zaměstnanců, ale jejich počet se s vývojem technologií snižoval. V současné době v podniku pracuje průměrně 50 pracovníků, z toho 11 na řídicích pozicích.

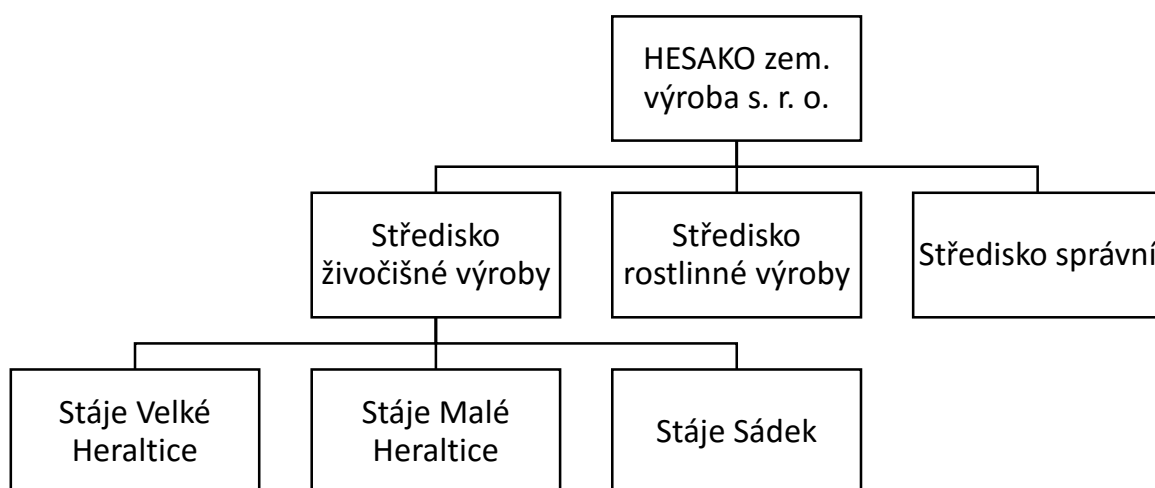
Hlavními příjmy společnosti jsou tržby z rostlinné a živočišné výroby, které v roce 2015 činily 64 % z celkových příjmů. Celkové příjmy činily 97 952 tis. Kč a náklady činily 90 592 tis. Kč. Společnost dosáhla čistého zisku ve výši 5 974 tis. Kč.

3.2 Organizační struktura

Hlavním zaměřením společnosti je zemědělská výroba. HESAKO zem. výroba s. r. o. se zabývá především rostlinou a živočišnou výrobou.

Společnost má tři střediska, která jsou rozděleny podle druhu výroby. Schéma organizační struktury znázorňuje obrázek 3.1.

Obr. 3.1 Schéma organizační struktury



Středisko živočišné výroby se zabývá výrobou mléka, odchovem mladého dobytka a chodem krav bez tržní produkce mléka. Chov dojných krav a výroba mléka probíhá ve stájích

ve Velkých Heralticích. Společnost má k dispozici 321 ks dojných krav. Celkem vyprodukuje 2 750 000 litrů mléka za rok. Mléko je dodáváno především mlékárně OLMA a. s. Olomouc. Chov mladého dobytka se uskutečňuje ve stájích v Sádce, a to v počtu 250 ks. Masné krávy bez tržní produkce mléka se chovají ve stájích v Malých Heralticích. V čele střediska živočišné výroby je jednatel. (Hesako.cz)

Středisko rostlinné výroby je zaměřeno na produkci zemědělských plodin. Středisko hospodaří na výměře 1 840 ha, z toho 1 697 ha je orná půda a 143 ha jsou louky a pastviny. Nejčastěji jsou pěstovány tržní plodiny a krmné plodiny. Mezi tržní plodiny patří obiloviny (pšenice ozimá, pšenice jarní, ječmen jarní, kukuřice), mák modrý, cukrová řepa, řepka olejka a další. Krmnou plodinou je vojtěška, která je pěstována hlavně pro živočišnou výrobu. Na většinu rostlinné produkce jsou předem uzavřeny kupní smlouvy. Středisko rostlinné výroby řídí jednatel.

Ve správním středisku sídlí vedení společnosti. Jsou zde kanceláře jednatelů, řídicích pracovníků a účetního oddělení. V účetním oddělení pracují tři účetní, které zpracovávají a připravují podklady pro daňového poradce. Středisko se zabývá obchodem.

3.3 Vnitropodniková směrnice

Účetní jednotka HESAKO zem. výroba s. r. o. při vedení účetnictví postupuje dle svých vnitropodnikových směrnic, které každoročně aktualizuje. Směrnice jsou vytvořeny na základě

- zákona č. 536/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- platných českých účetních standardů pro podnikatele,
- zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a
- další zákony, vyhlášky a prameny upravující danou problematiku.

První část vnitropodnikové směrnice upravuje všeobecné informace o účetnictví. Účetní jednotka vede podvojný účetnictví, tak aby bylo správné, průkazné, srozumitelné a přehledné. Za účetní období považuje kalendářní rok. Účetnictví je vedeno na počítači v účetním programu Horry. Účetní případy, které nastanou, eviduje účetní jednotka v účetních knihách a evidencích a dokládá je účetními doklady. Směrnice vymezuje náležitosti účetních dokladů, podpisové vzory osob odpovědných za správnost účetních dokladů a jejich následnou archivaci.

Součástí vnitropodnikové směrnice je účtový rozvrh, který obsahuje účty potřebné pro zaúčtování účetních případů. Kromě syntetických účtů jsou zde uvedeny i analytické účty. Ty pomáhají účetní jednotce k podrobnějšímu členění majetku, rozlišují náklady a výnosy podle jednotlivých středisek a celkově pomáhají pro potřeby účetní závěrky. Účtový rozvrh je vždy stanoven pro konkrétní období a lze ho jen doplňovat.

Ve vnitropodnikových směrnících je řešena problematika účtování, pořizování, ocenění, odpisování a vyřazení nejen dlouhodobého majetku, ale také zásob, pohledávek a závazků.

Směrnice objasňuje pojmy spojené s dlouhodobým majetkem. Definuje, co se považuje za dlouhodobý majetek, od jaké hranice ocenění a kde ho účetní jednotka zařadí. Dále řeší průběh pořízení dlouhodobého majetku. Uvádí, kdo rozhoduje o nákupu, jakým způsobem probíhá výběr dodavatele, jak se účtuje dané pořízení majetku apod. Ve směrnících jsou také uvedeny všechny možné způsoby vyřazení a jejich předkontace pro účtování dle jednotlivých druhů dlouhodobého majetku.

Ve vnitřních předpisech jsou vytyčena pravidla pro odpisování dlouhodobého majetku, na jejichž základě jsou vytvořeny odpisové plány. V odpisových plánech je stanoven způsob odpisování účetních odpisů, délka odpisování, výpočet odpisů a od kdy se bude účetní odpis uplatňovat. Pro daňové účely je zde upraven daňový způsob odpisování, který se řídí zákonem o daních z příjmů. Směrnice vymezují, jak zvolit metodu pro výpočet daňového odpisu, aby to pro účetní jednotku bylo co nejvýhodnější.

Směrnice upravuje postupy propočtu majetku a závazků vedených v cizí měně. Pro přepočet na českou měnu je používán kurs České národní banky v den účetního případu.

Další částí směrnice je inventarizace. Uvádí se zde, že inventarizace je uskutečňována k okamžiku sestavení účetní závěrky. Dále je zde uveden časový harmonogram, průběh inventarizace a jaký druh inventury se používá u daného majetku nebo závazku. Směrnice určuje, kdo ze zaměstnanců se inventury zúčastní a kdo je odpovědný za její správné provedení. Zodpovědný zaměstnanec vyhotovuje inventurní soupis, jehož náležitosti jsou předepsány ve vnitřních předpisech.

Účetní jednotka vytváří rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Ve směrnících proto upravuje způsob vytváření a používání rezerv, jejich výši a postup při účtování.

Směrnice upravuje harmonogram pro zpracování účetní závěrky, postupy od uzavření účetních knih až po sestavení účetních výkazů jako rozvaha, výkaz zisku a ztráty a daňové přiznání. Účetní jednotka vypracovává výroční zprávu a má povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem.

Protože účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu, je povinna účtovat o odložené dani. Ve vnitřních předpisech je stanoveno, jak se odložená daň vypočítá. Jsou zde uvedeny příklady, kdy vzniká odložená daňová pohledávka a kdy odložený daňový závazek a co to pro účetní jednotku znamená.

Dále jsou zde upraveny zásady pro časové rozlišení nákladů a výnosů a opravné položky.

Účetní jednotka má také vytvořený vnitřní mzdový předpis. Ten upravuje náhrady za práci přesčas a v noci, příplatky za práci ve svátky, poskytování cestovních náhrad a samotný výpočet mezd.

Následující podkapitoly budou vycházet z pravidel a postupů zmiňovaných směrnic.

3.4 Dlouhodobý majetek

Účetní jednotka HESAKO zem. výroba s. r. o. si stanovila, že za dlouhodobý hmotný majetek bude považovat majetek se vstupní cenou vyšší než 40 000 Kč, kromě staveb, pozemku a zvířat, kde nezáleží na výši ocenění. Hmotný majetek, který nepřekročí hranici ocenění 4 000 Kč, bude účtován přímo do nákladů. Hmotný majetek se vstupní cenou v rozmezí od 4 000 Kč do 40 000 Kč bude evidován jako drobný dlouhodobý hmotný majetek. Do dlouhodobého nehmotného majetku zařadí majetek, jehož ocenění je vyšší než 60 000 Kč. Veškerý dlouhodobý majetek musí mít dobu použitelnosti delší než jeden rok.

O dlouhodobém majetku je účtováno v 0. účtové skupině. V příloze č. 1 je uveden účtový rozvrh pro nultou odpisovou skupinu.

V tabulce 3.1 je uveden vývoj dlouhodobého majetku za posledních 20 let podnikání společnosti. Majetek je vyjádřen ve třech hodnotách, a to v brutto hodnotě, korekce a v netto hodnotě. Brutto hodnota vyjadřuje původní hodnotu dlouhodobého majetku, za kterou byl majetek pořízen. Korekce znamená snížení hodnoty majetku. V případě účetní jednotky HESAKO zem. výroba s. r. o. je dlouhodobý hmotný majetek snižován o odpisy a dlouhodobý finanční majetek je snižován o opravné položky. Netto hodnota neboli čistá hodnota vyjadřuje současnou hodnotu dlouhodobého majetku po odečtení korekce.

Tab. 3.1 Vývoj dlouhodobého majetku v tisících Kč

Rok	Brutto hodnota	Korekce	Netto hodnota
2015	148 917	56 662	92 255
2014	136 541	51 250	85 291
2013	127 551	46 153	81 398
2012	122 558	41 361	81 227
2011	109 686	36 598	73 088
2010	95 295	33 109	62 186
2009	94 132	30 487	63 645
2008	83 523	27 419	56 104
2007	69 597	23 922	45 675
2006	61 775	21 955	39 820
2005	58 940	20 927	38 013
2004	55 613	19 200	36 413
2003	53 879	16 863	37 016
2002	34 229	14 345	19 884
2001	31 446	12 929	18 537
2000	28 560	9 299	19 261
1999	26 293	5 835	20 458
1998	25 283	6 987	18 296
1997	16 047	4 430	11 617
1996	8 068	3 019	5 049
1995	5 474	1 427	4 047

Následující rozbor dlouhodobého majetku vychází z účetní závěrky k 31. 12. 2015, jejíž součástí je rozvaha a výkaz zisku a ztráty. Tyto výkazy jsou uvedeny v příloze č. 2.

Společnost k 31. 12. 2015 vlastní pouze dlouhodobý hmotný majetek ve výši 92 246 tis. Kč a dlouhodobý finanční majetek ve výši 9 tis. Kč. Celková hodnota dlouhodobého majetku je tedy 92 255 tis. Kč. Tento dlouhodobý majetek se významně podílí na celkové hodnotě aktiv, a to ve výši 65 %. Dále se na aktivech podílí oběžná aktiva, která jsou zastoupena 34 % a časové rozlišení ve výši 1 %.

3.4.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Účetní jednotce HESAKO zem. výroba s. r. o. byly přiděleny preferenční limity, a to na individuální referenční množství mléka ve výši 2 647 307 kg a na individuální limit pro krávy bez tržní produkce mléka v počtu 62 kusů. Účetní jednotka však o těchto kvótách neúčtuje jako o dlouhodobém nehmotném majetku, ale sleduje je v podrozvahové evidenci.

Společnost nevlastní žádný dlouhodobý nehmotný majetek.

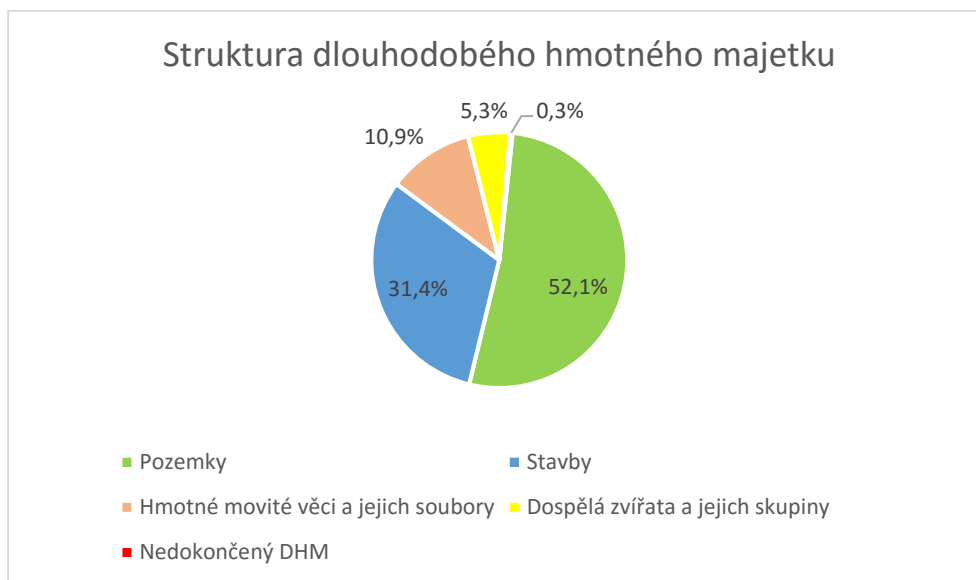
3.4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku musí jednotlivé položky splňovat podmínky stanovené ve vnitropodnikové směrnici. Jedná se zejména o překročení určené

hranice vstupní ceny a doby použitelnosti. Tyto podmínky se u jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku odlišují.

Následující graf 3.1 znázorňuje podíl jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku za rok 2015.

Graf 3.1 Struktura dlouhodobého hmotného majetku za rok 2015



Z grafu je zřejmé, že nejvýznamnější složkou dlouhodobého hmotného majetku jsou pozemky, které tvoří 52,1 % struktury hmotného majetku. Je to zejména tím, že se pozemky neodepisují a nesnižuje se jejich hodnota. Další významnou položkou jsou stavby ve výši 31,4 %. Samostatné movité věci a jejich soubory tvoří pouze 10,9 %, protože původní hodnota majetku je snížena o opotřebení. Dospělá zvířata a jejich skupiny se podílí na struktuře majetku 5,3 % a zbývající 0,3 % tvoří nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Pěstitelské celky trvalých porostů a jiný dlouhodobý hmotný majetek není ve společnosti zastoupen.

Jednotlivé složky dlouhodobého hmotného majetku jsou následně analyzovány.

Stavby

Od založení společnosti měla účetní jednotka všechny budovy, ve kterých vykonávala ekonomickou činnost, v pronájmu. Teprve v roce 1996 koupila svou první budovu, a to karanténu v Malých Heralticích. Časem pak účetní jednotka odkupovala další budovy.

Postupně koupila 6 kravínu s dojírnou, teletníky pro chov telat po jejich narození, senné haly, sila a dílny pro opravy zemědělských strojů. Dále pořídila halu pro posklizňovou

linku, budovu pro třídění brambor, zemědělské budovy pro skladování obilovin a administrativní budovu.

Během let podnikání prováděla společnost rozsáhlé rekonstrukce a modernizace budov. Postupně byly opraveny a zrekonstruovány všechny kravíny, čímž se zvýšila produktivita výroby a snížily se celkové náklady na provoz kravínů. Dále byla provedena rekonstrukce budovy s váhou a silážní věže, která slouží pro skladování obilí. V roce 2000 nešťastnou náhodou vyhořela budova pro třídění brambor tzv. bramborárna. Budova byla opravena a dodnes se využívá jako sklad.

Veškeré stavby účetní jednotka zařazuje do dlouhodobého majetku bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Budovy eviduje v pořizovací ceně na účtu 021 – Stavby. Na tomto účtu vede analytickou evidenci, a to následovně

- 021000 – Budovy, haly a stavby,
- 021100 – Budovy a haly – chaty,
- 021200 – Stavby včetně rozvodných zařízení.

Za stavby včetně rozvodných zařízení považuje účetní jednotka zpevněné plochy, jímky, studny, přípojky vody a elektřiny, kanalizace, posuvné brány a podobně.

Pro účely odpisování jsou stavby zařazeny do 4. a 5. odpisové skupiny. Účetní jednotka nevlastní stavbu, která by byla začleněna do 6. odpisové skupiny. Zatím nebyla žádná budova plně odepsána a tím vyřazena. Společnost však ani neplánuje vyřazení stavby po jejím odepsání, protože ji hodlá i nadále využívat.

K 31. 12. 2015 vlastní účetní jednotka stavby v celkové hodnotě 28 928 tis. Kč.

Hmotné movité věci a jejich soubory

Mezi hmotné movité věci zahrnuje účetní jednotka majetek, jehož pořizovací cena je vyšší než 40 000 Kč. Tento majetek vede na účtu 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory s následující analytickou evidencí

- 022040 – Pracovní stoje a zařízení,
- 022050 – Přístroje a zvláštní technické zařízení,
- 022060 – Dopravní prostředky.

V příloze č. 3 je uveden přehled majetku zařazeného na tento účet.

Společnost vlastní přes 53 pracovních strojů a zařízení potřebných k výrobě. Jedná se především o technologie, zemědělské stroje a závěsná zařízení (návěs, secí stroj, postřikovač,

řezačka, skulovač). Za zvláštní zařízení považuje účetní jednotka například nádrž na chlazení mléka, zásobníky na krmné směsi a zásobníky na obilí. Dále společnost vlastní 12 dopravních prostředků, z toho je 7 osobních automobilů, 5 traktorů. S vývojem technologií pořizuje společnost nové moderní stroje, které jim usnadňují práci.

Hmotné movité věci a jejich soubory jsou zařazeny do 1. až 3. odpisové skupiny. V 1. odpisové skupině je odpisována výpočetní technika a některá závěsná zařízení. Do 2. odpisové skupiny jsou zařazeny stroje, zařízení a dopravní prostředky. Technologie, zásobníky na krmné směsi a pásové dopravníky jsou odpisovány ve 3. odpisové skupině.

K 31. 12. 2015 činí celková hodnota hmotných movitých věcí 10 066 tis. Kč.

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Do dlouhodobého hmotného majetku zařazuje účetní jednotka dospělá chovná zvířata kategorie skotu, která vytváří základní stádo. Dospělá zvířata pořizuje nákupem nebo přerážením z vlastního chovu.

Účetní jednotka chová telata, jalovice, vysokobřezé jalovice, krávy, krávy masného typu a plemenné býky. Za telata jsou považována mláďata skotu mladší než 6 měsíců. Jalovice jsou samice skotu starší 6 měsíců až po otelení. Mezi vysokobřezé jalovice patří samice skotu, které jsou 2 až 3 měsíce před porodem. Po otelení se z jalovice stane kráva. Krávy je možné dojit, protože k tvorbě mléka dochází až po prvním narození mláďete. Do kategorie krav masného typu patří krávy určené k produkci masa. Býci jsou chováni na výkrm a za účelem reprodukce. O těchto zvířatech účtuje v zásobách na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny.

Do dlouhodobého majetku jsou přerazena dospělá zvířata, u nichž se očekává doba užívání delší než jeden rok. Účetní jednotka zařazuje do dlouhodobého majetku pouze krávy, masné krávy a plemenné býky.

Dospělá zvířata jsou oceněna pořizovací cenou nebo vlastními náklady dle způsobu pořízení. Pro účely odpisování jsou zvířata zařazena v 1. odpisové skupině, a to jak pro účetní tak i daňové odpisy.

K 31. 12. 2015 eviduje účetní jednotka na účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny 321 ks dojnic, 44 ks masných krav a 2 ks býků v celkové hodnotě 4 886 tis. Kč.

Pozemky

Obchodní společnost má zemědělskou půdu o výměře 1840 ha, na které hospodaří, z části v osobním vlastnictví 600 ha a zbytek si dlouhodobě pronajímala od fyzických osob, Obce Velké Heraltice, Zemědělského obchodního družstva „Slezská Hořina“ Brumovice a Pozemkové fondu ČR.

Pozemky ve vlastnictví fyzických osob se společnost snaží postupně odkupovat. Nákup těchto pozemků je financován částečně z vlastních peněžních prostředků a částečně investičním úvěrem. Nakoupené pozemky se zařazují na účet 031 – Pozemky v pořizovací ceně. Pro zařazení není stanovena minimální hranice ocenění pozemku. Pozemky se neodepisují.

V současné době vlastní společnost přes 130 polí a pozemků v celkové hodnotě 48 082 tis. Kč.

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Na konci účetního období 2015 vykazovala účetní jednotka částku 284 tis. Kč na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Jedná se o nedokončené investice.

Například v minulých letech účetní jednotka žádala o dotaci na výstavbu kravína. Zpracovala projektovou dokumentaci, kterou zaúčtovala na účet 042 - Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Dotace jim nebyla poskytnuta, ale ve výběrovém řízení skončili jako náhradníci. Z toho důvodu společnost očekává, že dotaci dostane v roce 2016.

Dále společnost provedla vrt v Malých Heralticích. Na účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku zaúčtovala projektovou dokumentaci k výstavbě vrtu, výpis z katastru nemovitostí a provedené stavební práce. Přestože vrt byl dokončen v průběhu roku 2015, nemůže být zařazen do staveb, dokud nebude zkolaudován.

Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Do drobného dlouhodobého hmotného majetku patří majetek, jehož ocenění je v rozmezí od 4 000 Kč do 40 000 Kč. Tento majetek je účtován do nákladů a sledován v operativní evidenci podle místa použití drobného majetku.

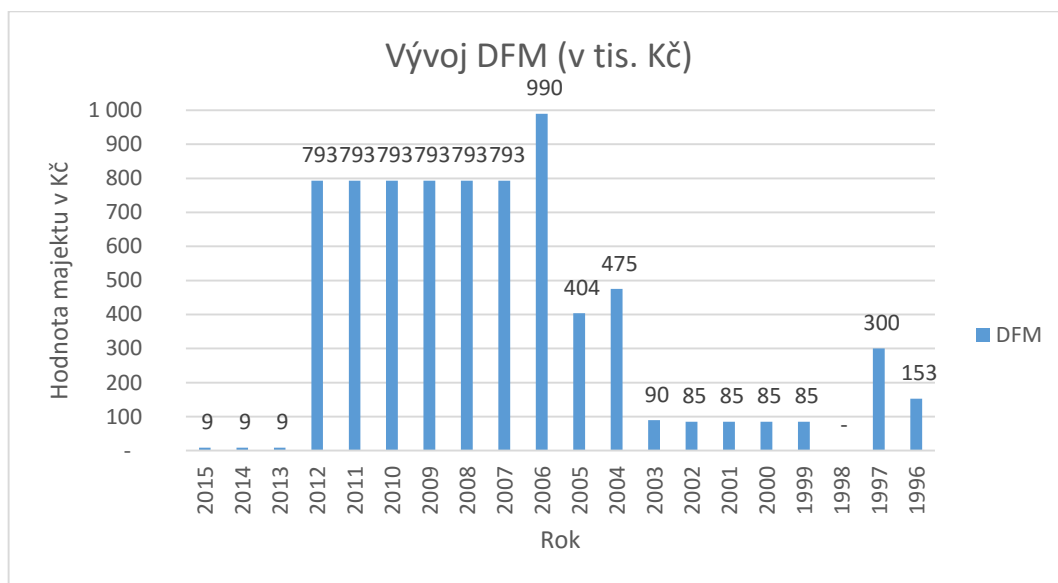
V drobném dlouhodobém majetku je zařazen inventář, výpočetní technika, boudy pro odchov telat, drobná zemědělská technika. Také se zde evidují dopravní prostředky, které byly předmětem finančního leasingu s následným odkupem za symbolickou cenu.

Celková hodnota drobného dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2015 činila 1 563 tis. Kč.

3.4.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek drží společnost HESAKO zem. výroba s. r. o. za účelem dosažení budoucího prospěchu v podobě výnosů. K 31. 12. 2015 vlastní pouze členský vklad. Následující graf 3.2 ukazuje vývoj dlouhodobého finančního majetku v hodnotách snížených o opravné položky.

Graf 3.2 Vývoj dlouhodobého finančního majetku



Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly

Od roku 1995 vlastnila účetní jednotka HESAKO zem. výroba s. r. o. menšinový podíl v podniku Mlékárny spol. s. r. o. Opava ve výši 153 000 Kč. V roce 1997 se však mlékárny dostaly do konkursu a tak účetní jednotka vytvořila účetní opravnou položku ve výši 100 %. V roce 2007 došlo k výmazu mlékáren z obchodního rejstříku. Účetní jednotka proto v tomto roce zrušila účetní opravnou položku a snížila majetkovou účast ve výši 153 000 Kč na účtu 063 – Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly.

V roce 1999 se účetní jednotka stala členem společnosti AGROPORK – družstvo Brno. Členský příspěvek v hodnotě 80 000 Kč byl evidován jako majetková účast. Během roku 2005 účetní jednotka členství ukončila.

Od roku 2003 účetní jednotka evidovala také majetkovou účast na Moravskoslezském mlékařském odbytovém družstvu v hodnotě 5 000 Kč. V roce 2004 družstvo dosáhlo

kladného výsledku hospodaření, který se rozhodlo vyplatit svým členům. Proto se hodnota podílu během roku 2004 zvýšila na 395 352 Kč. V roce 2006 družstvo také vyplácelo podíl na zisku a hodnota majetkové účasti činila 980 880 Kč. Na základě předložení rozvahy z roku 2006, kde Moravskoslezské odbytové družstvo vykazovalo ztrátu, se účetní jednotka rozhodla o snížení majetkové účasti o 20 %. Účetní jednotka toto snížení zaúčtovala jako oceňovací rozdíl z přecenění majetku na účet 414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a dluhů v částce 196 176 Kč. Správně měla účtovat o opravné položce. V roce 2013 byl k majetkové účasti vytvořen oceňovací rozdíl, a to v plné výši. Majetková účast je až doposud vykazována v pasivech jako oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků ve výši 980 880 Kč.

Jiný dlouhodobý finanční majetek

Účetní jednotka eviduje na účtu 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek členské vklady a půjčky poskytnuté obchodním partnerům.

Účetní jednotka v roce 1997 poskytla půjčku, se splatností delší než 1 rok, společnosti Mlýn Herber spol. s r. o. ve výši 300 000 Kč. Přestože půjčka byla vedena jako dlouhodobý majetek, společnost ji splatila ještě tentýž rok.

Mezi lety 2000 až 2003 evidovala účetní jednotka členský vklad v Opavském obchodním družstvu v částce 5 000 Kč a od roku 2010 evidovala členský vklad ve výši 8 700 Kč ve Svazu chovatelů Holštýnského skotu ČR.

4 Analýza evidence a účtování dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti

Praktická část práce věnuje pozornost účetním operacím spojených s dlouhodobým majetkem, které účetní jednotka skutečně uskutečnila.

4.1 Pořízení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka při pořizování dlouhodobého majetku nejčastěji používá dodavatelský způsob, vlastní činnost a finanční leasing.

4.1.1 Nákup dlouhodobého majetku

Účetní jednotka nejčastěji nakupuje zemědělskou půdu a pozemky, které využívá převážně pro rostlinnou výrobu. Pozemky odkupuje od fyzických osob a Pozemkového fondu ČR. Dále společnost nakupuje dospělá zvířata a zemědělskou techniku potřebnou k vykonávání podnikatelské činnosti. V minulosti nakupovala budovy, které nyní využívá jako kravíny, sklady, garáže a správní budovy.

Pořízení dlouhodobého majetku účtuje účetní jednotka na účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Zde zachycuje fakturovanou částku a náklady související s pořízením. Celkovou pořizovací cenu převede ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný, resp. 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný.

Nákup dlouhodobého majetku je financován z vlastních zdrojů i cizích zdrojů. Z vlastních zdrojů je financováno pořízení dlouhodobého majetku, který není pro firmu finančně náročný a nepřinesl by jí v budoucnu obtíže. Z cizích zdrojů uplatňuje dlouhodobé bankovní úvěry.

Společnost využívá investiční úvěry od rakouské banky Waldviertler Sparkasse von 1842, která má pobočku v Jindřichově Hradci. Těmito úvěry financuje především nákup pozemku a zemědělských strojů. Od založení společnosti byly od této banky poskytnuty úvěry ve výši 90 mil. Kč.

Účetní jednotce jsou poskytovány dotace z ministerstva zemědělství a ze Státního zemědělského intervenčního fondu. Společnost obdržela např. dotaci na podporu chovu krav a dotaci na nákup plemenných býků. Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, a. s. (dále

jen „PGRLF“) poskytuje společnosti pravidelně dotaci na úhradu části úroků z poskytnutých investičních úvěrů.

Příklad

Účetní jednotka HESAKO zem. výroba s. r. o. pořídila v roce 2007 traktor Fendt 924 VARIO v hodnotě 3 600 000 Kč. S bankou Waldviertler Sparkasse byla uzavřena smlouva o poskytnutí investičního úvěru. K úvěru byla poskytnuta dotace na úhradu části úroků z úvěru od PGRLF ve výši maximálně 4 %.

V následující tabulce 4.1 jsou uvedeny účetní případy, které účetní jednotka zaevidovala v roce pořízení majetku.

Tab. 4.1 Účtování nákupu traktoru v roce 2007

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
FP - Pořízení traktoru Fendt 924 VARIO	3 600 000	042	321
VÚD - Zařazení traktoru do užívání	3 600 000	022	042
VÚÚ – Úhrada faktury	3 600 000	321	461
VÚÚ – Splátka úvěru	405 000	461	261
VBÚ – Splátka úvěru	405 000	261	221
VBÚ – Úhrada úroků z úvěru	241 200	562	221
VÚD – Dotace na úhradu úroků z úvěrů	62 880	385	662

4.1.2 Vlastní činnost

Obchodní společnost HESAKO zem. výroba s. r. o. si vlastní činností vytváří zvířata a technicky zhodnocuje hmotný majetek.

U zvířat vedených na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny dochází k přerazování mezi jednotlivými věkovými kategoriemi. Po dosažení určité kategorie může dojít k přerazení dospělého zvířete do dlouhodobého majetku.

Například jakmile se z jalovice stane kráva a zootechnik rozhodne o jejím dlouhodobém využití, dojde k přerazení krávy do dlouhodobého majetku. Jalovice se vyřadí jako úbytek zvířat na účtu 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a jako zvýšení nákladů na účtu 584 – Změna stavu mladých a ostatních zvířat. Poté se zaúčtuje pořízení krávy ve vlastní režii na vrub účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a ve prospěch účtu 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Nakonec se kráva zařadí do základního stáda na vrub účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny a ve prospěch účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku.

V následující tabulce 4.2 je uveden zaúčtován výše uvedený příklad na přeražení dospělého zvířete ze zásob do dlouhodobého hmotného majetku.

Tab. 4.2 Účtování přeražení dospělého zvířete

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
VÚD – Vyřazení jalovice ze zásob	31 833	584	124
VÚD – Pořízení zvířete	31 833	042	588
VÚD – Přeražení do základního stáda	31 833	026	042

Společnost nestaví budovy, ale vlastní činností na nich provádí rekonstrukce. Aby tyto rekonstrukce a modernizace byly zařazeny do dlouhodobého majetku, musí vynaložené náklady přesáhnout hranici 40 000 Kč. Vlastní náklady se průběžně účtují do nákladů. Pořízení majetku se účtuje jako aktivace, a to na vrub účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a ve prospěch účtu 588 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku.

Majetek vytvořený vlastní činností je financován převážně z vlastních peněžních prostředků a z rezerv vytvořených na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Částečně je majetek financován z dotací ze státního rozpočtu.

4.1.3 Finanční leasing

V minulých letech společnost HESAKO zem. výroba s. r. o. využívala finanční leasing s následným odkupem po skončení leasingu.

Společnost pořídila tímto způsobem celkem 9 osobních automobilů značky Škoda, 3 traktory, 2 krmné vozy Faresin, pásový dopravník, pluh Europa a univerzální čelní nakladač.

Doba finančního pronájmu neodpovídala době životnosti majetku. Například krmné vozy byly spláceny 48 měsíců, osobní automobily a zemědělská technika 36 měsíců. Až od roku 2008 byla doba pronájmu u dlouhodobého majetku zařazeného v 2. odpisové skupině stanovena na 60 měsíců.

Společnost zjistila, že pro ni nebylo výhodné nakupovat majetek formou finančního leasingu. Předmět leasingu neměli ve svém vlastnictví a tím nemohli daný předmět odpisovat. Proto v současné době finanční leasing nahrazují investičními úvěry. Splátky úvěru odpovídají splátkám finančního leasingu a majetek je hned ve vlastnictví společnosti.

4.2 Ocenění dlouhodobého majetku

Účetní jednotka HESAKO zem. výroba s. r. o. používá pro ocenění majetku dva způsoby, a to pořizovací cenu a vlastní náklady. Reprodukční pořizovací cena nebyla doposud použita. Při stanovení výše ocenění se bere ohled na respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Pořizovací cenu účetní jednotka používá pro ocenění nakoupeného hmotného majetku a pro finanční majetek. Pořizovací cena zahrnuje náklady související s pořízením, např. náklady na dopravu, odměny za zprostředkování a správní poplatky. Pokud byla na nákup dlouhodobého majetku poskytnuta dotace, ocenění majetku se sníží o tuto dotaci.

Majetek vytvořený vlastní činností (stavební činnost a chov zvířat) oceňuje skutečnými vlastními náklady. Do vlastních nákladů zahrnuje přímý materiál, nakupované služby, přímé mzdy, sociální a zdravotní pojištění, spotřebu vlastních výrobků a podíl výrobní režie.

Pro ocenění dojnic a masných krav zařazených do dlouhodobého majetku je stanovena průměrná cena ze skutečných vlastních nákladů. Do vlastních nákladů pro ocenění zvířat zahrnuje účetní jednotka krmiva a steliva, léčiva, materiál pro údržbu stájí, spotřebu energií, přímé mzdy a další náklady spojené s chovem. Průměrná cena se vypočte na konci účetního období a slouží pro ocenění přeražených zvířat v následujícím období. Pro rok 2015 byla průměrná cena následující:

Tab. 4.3 Průměrná cena zařazeného zvířete

Kategorie	Ocenění na kus
Dojnice	31 833 Kč
Krávy MT	29 299 Kč

Zdroj: Příloha k účetní závěrce 2014

4.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Účetní jednotka HESAKO zem. výroba s. r. o. si pro účetní i daňové odpisy sestavuje odpisové plány pro daný rok. V příloze č. 4 je uveden odpisový plán pro rok 2015.

Odpisové plány obsahují seznam hmotného majetku seřazeného dle jednotlivých odpisových skupin. U každé položky je uvedena vstupní cena a účetní a daňový odpis pro daný rok.

Odpisové plány se od založení společnosti měnily. Tyto změny se týkaly předpokládané doby životnosti majetku u účetních odpisů. Například předpokládaná doba životnosti u budov byla prvotně stanovena na 50 let. V roce 2013 se však doba životnosti budov snížila na 30 let pro nově zařazený majetek.

4.3.1 Účetní odpisy

Dlouhodobý hmotný majetek, který účetní jednotka vlastní, je zařazen do pěti odpisových skupin. Odpisovým skupinám je přiřazena předpokládaná doba životnosti majetku, na jejímž základě jsou odpisy stanoveny. Účetní odpisy se počítají od následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání a jsou účtovány měsíčně, a to až do doby nulové účetní zůstatkové hodnoty.

Účetní jednotka používá rovnoměrné účetní odpisy, kdy vstupní cenu podělí dobou životnosti majetku, uvedenou v tabulce 4.4.

Tab. 4.4 Předpokládaná doba životnosti

Dlouhodobý hmotný majetek	Odpisová skupina	Délka odpisování
Budovy a stavby výrobní	5	30 let
Stavby	4	20 let
Technologie	3	10 let
Stroje, zařízení a dopravní prostředky	2	5 let
Počítače, zvířata – základní stádo	1	3 roky

Zdroj: Příloha k účetní závěrce 2013

HESAKO zem. výroba s. r. o. odepisuje i drobný dlouhodobý majetek, a to jednorázově v plné výši při pořízení majetku.

Účetní odpisy postupně snižují hodnotu majetku, proto jsou účtovány do nákladů na účet 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zároveň jsou sčítány na účtu účtové skupiny 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Po odepsání se majetek účetně vyřadí.

4.3.2 Daňové odpisy

Účetní jednotka se při výpočtu daňových odpisů řídí zákonem o daních z příjmů. Daňové odpisy uplatňuje u dlouhodobého majetku, jehož vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč. Odpisové skupiny a délka odpisování majetku je stejná jako pro účetní odpisy. Daňové odpisy jsou počítány za celý rok a neúčtuje se o nich.

Protože účetní a daňové odpisy ovlivňují výsledek hospodaření, snaží se účetní jednotka využít všechny možné způsoby odpisování pro daňové odpisy.

Pro výpočet daňových odpisů používá účetní jednotka rovnoměrnou i zrychlenou metodu odpisování. Při pořízení dlouhodobého majetku rozhoduje účetní jednotka o metodě daňového odpisování až po sestavení výkazu zisku a ztráty. Zvolená metoda pak může ovlivnit výsledek hospodaření. Způsob odpisování zůstává v dalších letech stejný.

Účetní jednotka nejčastěji využívá rovnoměrný způsob odpisování. Až v posledních letech začala využívat zrychlenou metodu odpisování, a to zejména u zemědělských strojů a závěsných zařízení.

HESAKO se zabývá zemědělskou výrobou, proto při odpisování nově pořízených zemědělských strojů využívá zvýšení odpisu o 20 % v prvním roce odpisování.

Dále uplatňuje sazby a koeficienty pro zvýšenou vstupní cenu majetku, na němž bylo provedeno technické zhodnocení jako rekonstrukce, nástavba nebo rozšíření vybavenosti.

Účetní jednotka využívá možnosti snížení roční odpisové sazby u rovnoměrných odpisů a možnosti přerušení odpisování majetku, pokud by vykazovala daňovou ztrátu.

Příklad 1

Dne 3. 2. 2012 nakoupila firma osobní automobil značky Dacia. Vstupní cena automobilu byla ve výši 326 895,34 Kč. Osobní automobil byl, jak pro účetní tak daňové odpisy, zařazen do 2. odpisové skupiny, která se odpisuje 5 let.

Jak již bylo řečeno, účetní jednotka používá pro výpočet účetních odpisů rovnoměrnou metodu. Před začátkem odpisování vypočítá měsíční odpis, kde v čitateli je vstupní cena 326 895,34 a ve jmenovateli počet měsíců odpisování 60 měsíců. Měsíční odpis po zaokrouhlení činí 5 449 Kč. Účetní jednotka odepisuje majetek až od následujícího měsíce po zařazení do užívání. Výpočet účetních odpisů je uveden v tabulce 4.5.

Tab. 4.5 Účetní odpisy osobního automobilu (v Kč)

Účetní období	Výpočet	Účetní odpis	ZC účetní
2012	10 x 5 449	54 490	272 405,34
2013	12 x 5 449	65 388	207 017,34
2014	12 x 5 449	65 388	141 629,34
2015	12 x 5 449	65 388	76 241,34
2016	12 x 5 449	65 388	10 853,34
2017	2 x 5 449	10 853,34	0

V prvním roce se stanoví odpis v poměrné výši podle počtu měsíců používání majetku. Doba odpisování majetku se prodloužila o jeden rok, protože majetek byl zařazen v průběhu

roku. V posledním roce odpisování je uveden nižší odpis, protože odpisy se počítají jen do výše vstupní ceny.

Pro výpočet daňových odpisů byla zvolena metoda rovnoměrná. Roční odpisová sazba pro 2. odpisovou skupinu činí 11 % v prvním roce odpisování a 22,25 % v dalších letech odpisování. Výpočet daňových odpisů je uveden v tabulce 4.6.

Tab. 4.6 Daňové odpisy osobního automobilu (v Kč)

Účetní období	Výpočet	Daňový odpis	ZC daňová
2012	$(326\,895,34 * 11)/100$	35 959	290 936,34
2013	$(326\,895,34 * 22,25)/100$	72 735	218 201,34
2014	$(326\,895,34 * 22,25)/100$	72 735	145 466,34
2015	$(326\,895,34 * 22,25)/100$	72 735	72 731,34
2016	$(326\,895,34 * 22,25)/100$	72 731,34	0

Odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. V prvním roce odpisování je daňový odpis nižší, protože se počítá s tím, že ne vždy je majetek pořízen na začátku roku. V dalších letech rovnoměrného odpisování je pak odpis stejný. V posledním roce odpisování je výše odpisu stanovena tak, aby došlo k vynulování zůstatkové ceny majetku.

Příklad 2

Dne 29. 6. 2011 pořídila společnost nový kombajn Claas LEXION v pořizovací ceně 5 684 935 Kč. Kombajn byl zařazen do 2. odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let.

Účetní odpisy se počítají rovnoměrně od následujícího měsíce po zařazení kombajnu do majetku. Postup pro výpočet účetních odpisů je stejný jako v předchozím příkladu.

Pro daňové odpisy byla zvolena metoda zrychleného odpisování. Protože se jedná o zcela nový majetek a účetní jednotka se zabývá zemědělskou výrobou, může si uplatnit zvýšení daňového odpisu v prvním roce odpisování o 20 %.

Odpis v prvním roce odpisování se vypočte jako podíl vstupní ceny 5 684 935 Kč a koeficientu pro 1. rok odpisování 5 let. K vypočtené částce se připočítá 20 % ze vstupní ceny, což je 1 136 987 Kč. Odpis činí celkem 2 273 974 Kč. V dalších letech se odpis vypočítá jako dvojnásobek zůstatkové ceny, podělený koeficientem pro další roky odpisování, který snížíme o počet už odepsaných let. Daňové a účetní odpisy jsou uvedeny v tabulce 4.7.

Tab. 4.7 Daňové a účetní odpisy kombajnu (v Kč)

Účetní období	Výpočet daňových odpisů	Daňový odpis	Účetní odpis
2011	$(5\,684\,935/5) + 1\,136\,987$	2 273 974	568 322
2012	$(2 \times 3\,410\,961) / (6 - 1)$	1 364 385	1 136 987
2013	$(2 \times 2\,045\,576) / (6 - 2)$	1 023 288	1 136 987
2014	$(2 \times 1\,023\,288) / (6 - 3)$	682 192	1 136 987
2015	$(2 \times 341\,096) / (6 - 4)$	341 096	1 136 987
2016			568 665

Při využití zvýšené vstupní ceny se u zrychlených odpisů v prvním roce odpisování dostane do nákladů největší hodnota vstupní ceny a majetek se tak rychleji odepíše. V dalších letech se pak odpis snižuje. Daňové odpisování se však výrazně liší od skutečného opotřebení majetku, které vyjadřují účetní odpisy.

Příklad 3

Účetní jednotka k 1. 1. 2014 přeřadila dojnici z vlastního chodu do dlouhodobého hmotného majetku. Dojnice byla oceněna ve výši 31 930,55 Kč a pro účely odpisování byla zařazena do 1. odpisové skupiny. Měsíční účetní odpis činí po zaokrouhlení 887 Kč. Odpisy jsou počítány až od měsíce května. V následující tabulce 4.8 jsou vypočteny účetní odpisy.

Tab. 4.8 Účetní odpisy dospělého zvířete

Účetní období	Výpočet	Účetní odpis	ZC účetní
2014	11 x 887	9 757	22 173,55
2015	12 x 887	10 644	11 529,55
2016	12 x 887	10 664	855,55
2017	1 x 887	885,55	0

Účetní jednotka neuplatňuje daňové odpisy, protože vstupní cena dojnice je nižší než 40 000 Kč, což je hranice stanovena zákonem o daních z příjmů.

4.4 Evidence dlouhodobého majetku

Účetní jednotka používá pro evidenci dlouhodobého majetku počítačový program Horry a inventární karty.

V počítačovém programu je vedena analytická evidence podle jednotlivých druhů dlouhodobého majetku. Program je propojen s účetnictvím. Výhodou programu je generování inventárních soupisů potřebných pro inventarizaci.

Také jsou vytvářeny inventární karty pro každou položku dlouhodobého hmotného majetku. Inventární karta obsahuje

- inventarizační číslo,
- název a způsob pořízení dlouhodobého majetku,
- účet s analytickou evidencí, na kterém je majetek evidován,
- podrobnější popis využití majetku,
- datum zařazení do užívání, datum vyřazení majetku
- ocenění,
- způsob a dobu odpisování majetku,
- oprávky a zůstatkové ceny účetních a daňových odpisů.

Některé karty dlouhodobého majetku obsahují další údaje, které slouží účetní jednotce pro výpočet daní. Například pro výpočet daně z nemovitých věcí se u budov a staveb uvádí, zda je budova předmětem daně, číslo parcely, katastrální území a výměra.

Každé dospělé zvíře má v účetním programu vytvořenou inventární kartu. Ta obsahuje druh zvířete, evidenční číslo zvířete, datum narození a zařazení zvířete, odpisovou skupinu, metodu odpisování, údaje o původu zvířete a údaje o změnách, které obsahují vypočtené odpisy.

V příloze č. 5 je uvedena karta individuální evidence zvířat. Účetní jednotka nevede karty v tištěné podobě, takže nemá v programu nastavené, co by měla karta po vytištění obsahovat. Příložená karta tedy není moc přehledná.

4.5 Inventarizace dlouhodobého majetku

Účetní jednotka provádí inventarizaci dlouhodobého majetku dle pokynů stanovených ve vnitropodnikové směrnici. Inventarizace slouží pro zjištění skutečného stavu a porovnání ho se stavem uvedeným v účetnictví.

Inventura dlouhodobého majetku se provádí pravidelně vždy před koncem účetního období. Harmonogram inventury je stanoven ve vnitropodnikové směrnici. Správní středisko vypracuje inventurní soupis dlouhodobého majetku, na jehož základě se provede fyzická nebo dokladová inventura v jednotlivých střediscích. Budovy a pozemky se uskutečňují pomocí dokladové inventury, na základě výpisu z katastru nemovitostí. Hmotné movité věci a dospělá zvířata se přepočítávají fyzickou inventurou. Dospělá zvířata se při inventuře také váží.

Po vykonání inventury se sepiše inventarizační zápis. Ten obsahuje

- název střediska, ve kterém byla inventura provedena,

- datum provedení inventury,
- druh inventury – pravidelná/mimořádná,
- způsob inventury – fyzická/dokladová,
- datum a čas zahájení a ukončení inventury,
- seznam přítomných osob – vedoucí střediska, členové, hmotně odpovědný pracovník,
- průběh inventarizace – jak probíhala inventura a jaký zjistili stav majetku,
- podpisy přítomných osob.

Středisko živočišné výroby průběžně zaznamenává příbytky a úbytky dospělých zvířat a zapisuje jejich váhu. Fyzickou inventurou pak kontroluje, zda jejich záznamy souhlasí se skutečností. Záznamy předá správnímu středisku, které doplní informace o cenách a odpisech zvířat. Inventarizační zápis pak obsahuje tabulku 4.9.

Tab. 4.9 Inventarizace dospělých zvířat – Dojnice

	Počet kusů	Váha v kg	Vstupní cena v Kč	Oprávký v Kč
Počáteční stav 2015	305	167 700	9 737 345,77	5 374 833,24
Přeřazení	+ 120	66 000	3 940 664,16	
Odpisy				2 579 169,81
Prodej	- 101	55 550	3 246 196,07	2 269 451,53
Úhyny	- 3	1 650	97 810,41	897,00
Konečný stav 2015	321	176 500	10 334 003,45	5 683 654,52

Inventarizační zápisy jsou předány správnímu středisku, které zjištěné stavy porovná s účetními záznamy. V případě neshod zaúčtuje inventarizační rozdíly následovně:

Tab. 4.10 Účtování inventarizačních rozdílů

Účetní případ	MD	D
Přebytek odpisovaného DHM	02x	08x
Přebytek neodpisovaného DHM	03x	413
Manko na odpisovaném DHM	549	08x
Vyřazení odpisovaného DHM	08x	02x
Manko na neodpisovaném DHM	549	03x

Jak je vidět v tabulce 4.10, přebytek odpisovaného majetku účtuje jako přírůstek majetku na příslušném účtu a jako zvýšení opravek k danému majetku. Naopak manko účtuje do nákladů společnosti a majetek následně vyřadí.

Účetní jednotka má stanovenou normu přirozených úbytku pro úhyn zvířat. Norma je určena procentní sazbou pro jednotlivé kategorie skotu. Například pro dojnice činí norma

přirozených úbytku 3 % z průměrného stavu krav. Manko do normy přirozených úbytků se účtuje stejně jako vyřazení zvířete z dlouhodobého majetku.

Přebytek neopisovaného majetku účtuje jako zvýšení daného majetku a navýšení ostatních kapitálových fondů. Manko na neodpisovaném majetku zaúčtuje do nákladů a majetek vyřadí.

Správní středisko dále kontroluje, zda se stavy v účetnictví shodují se stavy uvedenými na kartách majetku. Kontrolují se počáteční a konečné stavy pořizovacích cen majetku, a zda hodnoty účtů Má dáti a Dal odpovídají případným rozdílům.

Účetní jednotka zaznamenává inventarizační rozdíly spíše ojediněle.

4.6 Vyřazení dlouhodobého majetku

Účetní jednotka vyřazuje dlouhodobý majetek z důvodu likvidace, prodeje a manka nebo škody. Vyřazení majetku probíhá na základě „Protokolu o vyřazení dlouhodobého majetku,“ který obsahuje

- název dlouhodobého majetku,
- účet, kde byl majetek evidován,
- datum zařazení a datum vyřazení,
- důvod vyřazení,
- středisko, ve kterém byl používán,
- ocenění,
- způsob a doba odpisování majetku,
- historie odpisování.

Návrh na vyřazení dlouhodobého majetku podává vedoucí střediska.

4.6.1 Likvidace dlouhodobého majetku

Účetní jednotka vyřazuje likvidací movité věci a jejich soubory. Vyřazuje se především opotřebovaný majetek, který už nemá cenu opravovat. Zůstatková cena majetku bývá nulová, takže následuje pouze jeho vyřazení. Vyřazení se zaúčtuje na vrub účtu 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům a ve prospěch účtu 022 – Hmotné movité věci a jejich soubory.

Dále účetní jednotka vyřazuje dopravní prostředky, které nesplňují technické podmínky pro provoz a strojní zařízení a příslušenství, která jsou zaostalá. Tento majetek bývá jen částečně odepsán. Je tedy nutné doúčtovat zůstatkovou cenu majetku na vrub nákladového účtu 551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch oprávek na účtu 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům. Následně je majetek vyřazen.

Z dospělých zvířat vyčleňuje dojnice, které jsou příliš staré nebo nemají už požadovanou doživost. Tyto krávy jsou poslány na porážku. Účtování záleží na tom zda, jsou krávy plně nebo částečně odepsané. Pokud krávy nejsou ještě odepsané, doúčtuje účetní jednotka odpisy na vrub účtu 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a ve prospěch účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Pak krávy účetně vyřadí snížením majetkového účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny souvztažně s oprávkami na účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Plně odepsané dojnice pouze účetně vyřadí.

4.6.2 Prodej dlouhodobého majetku

Při prodeji dlouhodobého majetku je vždy uzavřena kupní smlouva. Po vyřazení majetku následuje doúčtování tržeb a daně z přidané hodnoty. Tržby z prodeje účetní jednotka účtuje jako pohledávky za odběrateli na účtu 311 – Pohledávky z obchodních vztahů a jako výnos na účtu 641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Z movitých věcí se prodává nepotřebný majetek, který není ještě plně odepsán. Nepotřebovaný majetek odkupují většinou malí podnikatelé nebo fyzické osoby, které nemají dostatek finančních prostředků na nákup nového zařízení. Zůstatková cena movité věci se zaúčtuje na vrub účtu 541 - Zůstatková cena prodaného nehmotného a hmotného majetku a ve prospěch účtu 082 – Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům. Majetek se účetně vyřadí.

Masné krávy, které produkují kvalitní maso, jsou prodávány na jatka. Každý rok společnost prodá krávy v zůstatkové ceně přes 1 mil. Kč. Zůstatkovou cenu vyřazených zvířat zaúčtuje na účet 541 – Zůstatková cena prodaného nehmotného a hmotného majetku souvztažně s oprávkami na účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Následně se o úbytek zvířat sníží příslušný majetkový a oprávkový účet.

Společnost pozemky neprodává. V minulosti však nastaly 2 výjimky, kdy byly pozemky odkoupeny fyzickými osobami. Společnost vyřazení pozemku zaúčtovala až po obdržení výpisu z katastru nemovitostí jako navýšení nákladového účtu 541 – Zůstatková cena prodaného nehmotného a hmotného majetku a snížení majetkového účtu 031 – Pozemky. Následně se doúčtují tržby z prodeje pozemku a DPH.

4.6.3 Manko nebo škoda na dlouhodobém majetku

Společnost vyřazuje z důvodu manka majetek, u něhož byly zjištěny ztráty při inventarizaci. Manko nejčastěji vzniká u hmotných movitých věcí a zvířat.

Zůstatková cena chybějícího majetku je zaúčtována do nákladů na účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti a na příslušný oprávkový účet. Poté je majetek vyřazen.

Společnost vyřazuje zvířata z důvodu zaviněného a nezaviněného úhynu. Při nezaviněném úhynu zvíře zemře například stářím. Při zaviněném úhynu je zvíře těžce zraněno nebo je nakažené infekční chorobou. Za tento úhyn je zodpovědná účetní jednotka, která například nenaočkovala zvířata nebo dostatečně nezabezpečila prostory pro chov zvířat.

O nezaviněném úhynu se účtuje jako o vyřazení dospělého zvířete z majetku účetní jednotky na vrub účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám a ve prospěch účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

O zaviněném úhynu se účtuje jako o manku na nákladovém účtu 549 – Manka a škody z provozní činnosti a o oprávkách na účtu 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám. Následně se zvířata účetně vyřadí. Účetní jednotka je pojištěna proti zaviněnému úhynu zvířat. Účet 549 – Manka a škody z provozní činnosti je daňově uznatelný do výše náhrady od pojišťovny.

Z důvodu škod se vyřazují movité věci, které byly poškozeny živelnou pohromou nebo byly zničeny anebo ukradeny neznámým pachatelem. Škody účetní jednotka účtuje na účet 547 – Mimořádné provozní náklady.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo v teoretické části seznámení se s charakteristikou dlouhodobého majetku a jeho účtováním od pořízení, přes ocenění a odpisování až po vyřazení majetku. V praktické části pak byl na základě získaných vědomostí analyzován dlouhodobý majetek obchodní společnosti zaměřující se na zemědělskou výrobu.

Dlouhodobý majetek společnost eviduje v účtové třídě 0. To jaký majetek zde zařadí, záleží na stanovené hranici ocenění, kterou společnost upravuje ve vnitropodnikové směrnici.

Při analýze jednotlivých druhů dlouhodobého majetku bylo zjištěno, že obchodní společnost nevlastní žádný nehmotný dlouhodobý majetek. Naopak hmotný dlouhodobý majetek tvoří nejvýznamnější složku majetku a finanční majetek je jen lehce zastoupen. Největší část dlouhodobého hmotného majetku tvoří hmotné movité věci a pozemky.

Další oblastí pozorování byl způsob pořízení dlouhodobého majetku. Společnost dlouhodobý majetek nakupuje nebo vytváří vlastní činností. Při ocenění pak používá pouze pořizovací cenu nebo vlastní náklady. Dříve společnost využívala i nákup formou finančního leasingu, ale společnost zjistila, že pro ni nebyl výhodný.

Každý rok obchodní společnost sestavuje odpisové plány, ve kterých je stanovena vstupní cena majetku a účetní a daňové odpisy. Pomocí těchto odpisových plánů a poskytnutých informací byly vypočteny účetní i daňové odpisy dlouhodobého majetku a metodou komparace pak byly srovnávány jejich zůstatkové ceny v jednotlivých letech odpisování. Tento rozdíl zůstatkových cen může být důležitým faktorem při výpočtu daňové povinnosti.

Dále byla řešena problematika inventarizace. Bylo zjištěno, že budovy, stavby a pozemky se kontrolují podle výpisu z katastru nemovitostí. Hmotné movité věci a zvířata se fyzicky přepočítávají. Inventarizační rozdíly vznikají ojediněle.

Při analýze evidence dlouhodobého majetku bylo zjištěno, že účetní jednotka nemá vytvořený žádný systém pro zařazení jednotlivých věcí na analytické účty. Na analytickém účtu 022060 - Dopravní prostředky jsou vedeny nejen osobní automobily, ale také zemědělské stroje, které by měly být vedeny na účtu 022040 - Pracovní stroje a zařízení. Také bylo zjištěno, že účetní jednotka nemá nastavený v účetním programu tisk inventárních karet. Vytisknuté karty nejsou přehledné a neobsahují všechny náležitosti, které jsou vedeny v programu. Bylo by vhodné obrátit se na výrobce programu a nastavit náležitosti tisku.

Na konec byla provedena analýza způsobu vyřazení dlouhodobého majetku. Společnost vyřazuje majetek likvidací, prodejem a z důvodu manka nebo škody. Zkoumáním bylo zjištěno, že je důležité, zda byl majetek při vyřazení zcela nebo jen částečně odepsán.

Hlavní cíl práce, kterým bylo analyzovat evidenci a účtování dlouhodobého majetku ve vybrané obchodní společnosti a dílčí cíle byly splněny.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. 12. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 544 s. ISBN 978-80-7478-689-1.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Specifika účetnictví a oceňování v zemědělství*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 156 s. ISBN 978-80-7357-961-6.

LEIWEY, Danny a R. W. PERKS. *Accounting: understanding and practice*. 4th ed. London: McGraw-Hill Higher Education, c2013. ISBN 978-0-07-713913-1.

Právní předpisy

Český účetní standard pro podnikatele č. 013

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Internetové zdroje

Portál.POHODA.cz *Účtování dlouhodobého majetku – pořízení a oceňování*. [online]. [cit. 2016-02-23]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku-porizeni-a-ocen>

Podnikátor. *Způsob vyřazení dlouhodobého majetku* [online]. [cit. 2016-02-23]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:17304/Zpusob-vyrazeni-dlouhodobeho-majetku>

HESAKO zem. výroba s. r. o. *Oficiální stránky společnosti* [online]. [cit. 2016-02-23] Dostupné z: <http://hesako.cz/#!/hesako>

Vnitřní směrnice HESAKO zem. výroba s. r. o.

Seznam zkratek

ČÚS	– Český účetní standard
DDB	– Double declining balance method
DHM	– dlouhodobý hmotný majetek
DM	– dlouhodobý majetek
DNHM	– dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
DNM	– dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	– daň z přidané hodnoty
EU	– Evropská unie
FP	– faktura přijatá
ha	– hektar
K_0	– koeficient v prvním roce odpisování
K_R	– koeficient v dalších letech odpisování
m	– počet měsíců za roky odpisování
MT	– masné
n	– počet měsíců za zdaňovací období
N	– počet odepsaných let
ODP	– odpis
PGRLF	– Podpůrný a garanční rolnický a lesnický fond, a. s.
ROS	– roční odpisová sazba
SYD	– Sum of the year digits
t	– doba životnosti
t_i	– doba, po kterou bude ještě majetek odpisován
VBÚ	– výpis z bankovního účtu
VC	– vstupní cena
VÚD	– vnitřní účetní doklad
VÚÚ	– výpis z úvěrového účtu
ZC	– zůstatková cena

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji že,

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2016


Kristýna Smolková

Seznam příloh

Příloha č. 1 Účtový rozvrh firmy HESAKO zem. výroba s. r. o. - 0. odpisová skupina

Příloha č. 2 Účetní závěrka 2015

Příloha č. 3 Přehled hmotných movitých věcí a jejich souborů

Příloha č. 4 Odpisový plán pro rok 2015

Příloha č. 5 Inventární karta dospělého zvířete

